

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Harmonizace DPH v České republice s předpisy Evropského společenství

Harmonization of VAT in the Czech Republic with the European
Community Law

Student: Bc. Eva Butkovská

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2010

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, vypracovala samostatně. Přílohami jsou veřejně dostupné judikáty Nejvyššího správního soudu.

V Ostravě dne 30. dubna 2010

.....

Bc. Eva Butkovská

Děkuji vedoucí mé diplomové práce Ing. Kateřině Randové za konzultace a rady, které mi v průběhu diplomové práce poskytovala.

Obsah

Obsah	4
1. Úvod	5
2. Právo Evropského společenství a DPH	7
2.1 Vznik Evropského společenství	7
2.2 Právní systém Evropského společenství	8
2.3 Aplikace práva Společenství	11
2.3.1 Princip přímého účinku	12
2.3.2 Princip nepřímého účinku	13
2.4 Společenství a vývoj DPH	15
3. Harmonizace DPH v České republice s předpisy Evropského společenství.....	19
3.1 Harmonizace zákona o dani z přidané hodnoty od 1. května 2004 s Šestou směrnicí	19
3.2 Zákon č. 302/2008 účinný od 1. 1. 2009, kterým byl novelizován zákon č. 235/2004.....	20
3.2.1 Neslučitelnosti zákona č. 235/2004 se Směrnicí o společném systému DPH, které byly vyřešeny novelou zákona o DPH č. 302/2008, účinnou od 1. 1. 2009.....	21
3.3 Harmonizace zákona č. 87/2009Sb., účinného od 1. 4. 2009, s právem Společenství.....	31
3.4 Implementace Směrnic o společném systému DPH do zákona 489/2009, účinného od 1. 1. 2010.....	32
3.5 Ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění, která nejsou v souladu s předpisy Společenství	37
4. Praktické příklady	42
4.1 Skutečný případ neslučitelnosti § 10 odst. 6 zákona o DPH s Šestou směrnicí včetně řešení	43
4.2 Skutečné případy neslučitelnosti § 49 zákona o DPH s Šestou směrnicí včetně řešení	44
4.3 Skutečný případ plátcem namítané neutrality zákona o DPH.....	47
5. Závěr	56
Seznam použité literatury	58
Seznam zkratk.....	60
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	61
Seznam příloh.....	62

1. Úvod

Po 2. světové válce začala vznikat potřeba integrace Evropy. Tato myšlenka zahrnovala propojení národních ekonomik k zajištění hospodářského růstu v evropských zemích. Cílem evropské integrace je postupné vytvoření jednotného vnitřního trhu, jehož základem je volný pohyb zboží, pracovních sil, osob a kapitálu. Jednou z fází evropské integrace byla nutnost odstraňování bariér, které ztěžují obchodování mezi státy.

Nevyhnutelným problémem, který souvisí s evropskou integrací, je vyřešení harmonizace daňových systémů jednotlivých států. Sjednocení daní je velmi dlouhý a citlivý proces, protože zasahuje do specifických podmínek (ekonomické podmínky, historické faktory, sociologické složení, apod.) každého státu. Daňová harmonizace znamená přizpůsobení a sladění národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí, viz Široký (2009).

V daňové oblasti nejen České republiky se harmonizace nejvíce dotkla daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Za tímto účelem byl zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, po vstupu České republiky do Evropské unie, několikrát novelizován a dáván do souladu s předpisy Evropského společenství.

Cílem mé práce je na konkrétních ustanoveních zákona o DPH ukázat vývoj harmonizace DPH v České republice od vstupu do Evropské unie dosud s poukázáním na možné nesoulady s právem Evropského společenství a některými ustanoveními zákona o DPH.

První část pojednává o vzniku Evropského společenství, vývoji v právní oblasti a jeho dopadu na DPH nejen v České republice, ale i v celém Evropském Společenství.

V druhé části jsou podrobně popsány možné neslučitelnosti zákona o DPH se Směrnicí Rady č. 2006/112/ES ze dne 1. 1. 2007 o společném systému daně z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „Směrnicí o společném systému DPH“) od vstupu České republiky do Evropské unie a jejich řešení jednotlivými novelami zákona o DPH. V závěru této kapitoly nalezneme i neslučitelnosti zákona o DPH se Směrnicí o společném systému DPH, které dosud vyřešeny nebyly.

Ve třetí části jsou uvedeny praktické příklady plátcem namítané neslučitelnosti zákona o DPH s Šestou směrnicí Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních

předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, v platném znění (dále jen „Šestá směrnice“).

2. Právo Evropského společenství a DPH

Počáteční myšlenka sjednocení Evropy a tedy i vzniku Evropského společenství vznikla v souvislosti s válkami mezi státy. V prvopočátku této myšlenky bylo cílem zajistit v Evropě mír a prosperitu. Velmi brzy, se vznikajícími nadnárodními společnostmi, se záměr rozšířil na vytvoření podmínek pro hospodářský růst Evropských zemích a omezení bariér zamezujících volný pohyb osob a zboží.

2.1 Vznik Evropského společenství

Dne 18. 4. 1951 byla v Paříži podepsána představiteli šesti států (Belgie, Francie, Itálie, Lucembursko, Německo a Nizozemsko) **smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli** (dále jen „ESUO“). Hlavními cíli ESUO bylo přispívat k ekonomickému rozvoji, růstu zaměstnanosti, životní úrovně členských států a racionalizaci výroby, a to prostřednictvím společného trhu, na němž by neplatila žádná diskriminační omezení jednotlivých států. Další významnou rolí, pochopitelnou vzhledem k poválečným souvislostem, byla kontrola průmyslových odvětví (zejména německých), která byla v té době nejvýznamnějším sektorem pro válečné hospodářství.¹ Platnost této smlouvy vypršela v roce 2002.

Dne 25. 3. 1957 byly podepsány dvě Římské smlouvy:

- **smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii** (dále jen „EURATOM“)

Hlavním cílem společenství bylo přispět k vytvoření podmínek nezbytných pro rychlé vybudování a růst jaderného průmyslu a nastavit mechanismy pro kontrolu možného zneužití jaderných materiálů.

- **smlouva o založení Evropského hospodářského společenství** (dále jen „EHS“)

¹ Finance.cz Oficiální portál. *Evropské společenství uhlí a oceli (ESUO)* [online]. 2009. [cit. 20. 9. 2009]. Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/evropska-unie/informace/historie-eu/esuo/>>.

Základním úkolem EHS bylo podporovat vytvoření společného trhu, přispívat k rozvoji ekonomického života a stálému hospodářskému růstu přes postupné sbližování hospodářské politiky členských států.²

Pro všechna tři společenství, založená výše uvedenými smlouvami, se používal společný název „**Evropské hospodářské společenství**“. Cílem tohoto společenství bylo již od počátku vytvoření celní a měnové unie, režimu volného pohybu osob, zavedení společné daňové, finanční, obchodní a sociální politiky.

Posledním zakládajícím dokumentem Evropské unie je **Smlouva o Evropské unii**, která byla podepsána v Maastrichtu 7. února 1992 a vstoupila v platnost 1. listopadu 1993. Tato smlouva změnila název Evropského hospodářského společenství na „**Evropské společenství**“.

2.2 Právní systém Evropského společenství³

Evropské společenství (dále jen „Společenství“) se odlišuje od všech jiných mezinárodních organizací především tím, že může vytvářet právní normy závazné nejen pro členské státy, ale i pro vnitrostátní subjekty těchto států (osoby). Právo Společenství existuje vedle práva České republiky a zároveň je součástí práva aplikovatelného na území České republiky. Představuje samostatný právní řád, který je specifický a nezávislý jak na mezinárodním právu, tak i vnitrostátních právních řádech členských států.

Povaha práva Společenství byla specifikována soudním dvorem v řadě rozhodnutí, např. *Van Gen den Loos* – 26/62, *Costa v. ENEL* – 6/64, *Les verts – Parti écologiste v. Evropský parlament* – 294/83. Konstatování Soudního dvora v uvedených rozhodnutích lze shrnout do následujících tezí:

- Členské státy v určitých oblastech omezily svou svrchovanost ve prospěch Společenství (a jeho právního řádu). Vztahy mezi členskými státy uvnitř Společenství jsou regulovány právem Společenství, které znamená v některých případech derogaci základních zásad mezinárodního práva (např. omezení

² Finance.cz Oficiální portál. *EHS a Euratom* [online]. 2009. [cit. 20. 9. 2009]. Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/evropska-unie/informace/historie-eu/ehs-euratom/>>.

³ Zdrojem této kapitoly: TÝČ, V; *Základy práva Evropské unie*. 5. aktualizované vyd., Linde Praha, a.s.. 287 s.

suverenity, která má za následek mimo jiné neuplatnění zásady svrchované rovnosti).

- Zřizovací smlouvy Společenství a další mezinárodní smlouvy je měnící nebo doplňující mají jinou charakteristiku než mezinárodní smlouvy mezi dvěma nebo i více státy. Tvoří totiž zároveň „ústavu“ Společenství a právo odvozené od nich (tj. vytvářené druhotně na jejich základě) tvoří vnitřní právo Společenství.
- Právo Společenství je specifický právní systém odlišný od práva mezinárodního i od vnitrostátního práva členských států.

Prameny práva Společenství:

➤ **Normy vytvářené členskými státy (právo primární)**

Akty členských států (subjektů) jsou prvotním pramenem základních pravidel, na nichž Společenství spočívá. Tyto subjekty se podřizují pouze dobrovolně, na základě svého souhlasu. Takto vzniklé právo se označuje jako primární právo Společenství. Patří sem mezinárodní smlouvy sjednané mezi členskými státy (nikoli ty, které jsou sjednány orgány Společenství), především:

1. Zřizovací a na ně navazující smlouvy
2. Subsidiární smlouvy
3. Akty zástupců členských států

➤ **Normy vytvářené orgány Společenství na základě zmocnění práva primárního (právo sekundární)**

1. **Nařízení** je závazný akt normativní povahy. Je to pravidlo obecně závazné jak na úrovni Společenství, tak na úrovni jednotlivých členských států. Je závazné ve všech členských státech, není-li stanoveno jinak, a to ihned po nabytí jeho účinnosti. Může přímo zavazovat jak členské státy, tak i jejich vnitrostátní subjekty práva. **Nařízení jsou bezprostředně použitelná**, tudíž zpravidla nepotřebují žádné další implementace ze strany členských států. Státům není dovoleno obejít závaznost nařízení s poukazem na úpravu a právní praxi ve vnitrostátním právu. Pokud existuje mezi zákony některého členského státu

a nařízením rozpor, má přednost nařízení Společenství před ustanovením vnitrostátního práva. Nařízení společenství se publikují v Úředním věstníku Společenství. Ve vnitrostátních oficiálních publikačních prostředcích se nařízení Společenství nesmí zveřejňovat.

2. **Směrnice** představují výsledek, jehož má být dosaženo, a to ve lhůtě stanovené směrnicí. Nemá obecnou závaznost ve vztahu k jednotlivcům. Je to akt zavazující jen subjekty, jimž je adresován, a těmi mohou být výhradně členské státy. **Slouží převážně ke sbližování (harmonizaci) obsahu vnitrostátních právních předpisů členských států**, přičemž způsob i forma implementace směrnice je ponechána na rozhodnutí členského státu. Směrnice se publikují v Úředním věstníku Společenství.
3. **Rozhodnutí** je zejména individuálním aktem **zavazujícím pouze subjekty, jimž je adresováno**. Někdy jsou vydávána rozhodnutí normativní povahy, tzn., jsou určena všem členským státům, nebo rozhodnutí, která je třeba implementovat do vnitrostátního práva.
4. **Doporučení a stanoviska** nejsou právními akty a jsou tedy právně nezávazná. Mají jen pomocnou roli, jejich nerespektování nelze právně sankcionovat. Jsou však **důležitá pro interpretaci práva Společenství**. Existují typy doporučení, která musí být respektována, pokud chce některý subjekt dosáhnout práv vyplývajících mu z práva Společenství.
5. **Judikatura soudních orgánů Společenství** je bezprostředně závazná pouze pro účastníky řízení. Má spíše povahu precedentů. Pouze Evropský soudní dvůr je oprávněn závazně vykládat právo Společenství.

➤ **Mezinárodní smlouvy uzavírané Společenstvím (případně zároveň členskými státy) se státy nečlenskými**

Smlouvy s nečlenskými státy a s mezinárodními organizacemi může uzavírat v dosahu své pravomoci jen Evropské společenství, protože Evropská unie nemá právní subjektivitu. Mezinárodní smlouva může být označena různými názvy - smlouva, dohoda, ujednání apod. Její právní povaha je však vždy stejná bez ohledu na takové označení. Například dohody o obchodu, spolupráci

a rozvoji, dohody o přidružení, nebo se mohou týkat široké škály konkrétních oblastí (textilu; rybolovu; cel; vědy a technologie; dopravy atd.).

➤ **Normy, které nevytváří žádný subjekt.**

Jde o zásady vznikající zobecňováním existujících pravidel práva. Jejich formulaci nacházíme v judikatuře Soudního dvora.

2.3 Aplikace práva Společenství⁴

Právo Společenství se projevuje ve vztahu k členským státům a jejich subjektům dvojím způsobem. Právo primární má podobu práva mezinárodního. Zavazuje členské státy a vnitrostátní subjekty na stejném principu jako běžné mezinárodní smlouvy. Naproti tomu právo sekundární se podobá spíše právu vnitrostátnímu. V členských státech Společenství vedle sebe platí dva právní systémy: právo vnitrostátní příslušného členského státu a právo Společenství. Pro aplikaci práva Společenství v členských státech formuloval Soudní dvůr ve svých rozhodnutích dvě základní zásady:

- přímého účinku práva Společenství v členských státech,
- přednosti norem práva Společenství nad vnitrostátními právními normami členských států.

Uplatnění práva Společenství se řídí určitými pravidly. Má být především vykládáno a užíváno jednotně. Orgány Společenství, a to Komise, soudní orgány a další orgány, aplikují právo Společenství v případech, kdy dojde k jeho porušení, resp. domnělému porušení ze strany některého z jeho subjektů. Dojde-li k porušení práva Společenství ze strany subjektů vnitrostátního práva (stát či jednotlivci), uplatňují právo orgány členských států, tj. národní soudy.

Členské státy jsou povinny zajistit použití práva Společenství na svém území. V zájmu zajištění efektivní aplikace práva Společenství byly stanoveny základní zásady, které vycházejí z povahy práva Společenství. Těmito zásadami jsou:

⁴ Zdrojem této kapitoly: TÝČ, V; *Základy práva Evropské unie*. 5. aktualizované vyd., Linde Praha, a.s.. 287 s.

1. **Zásada přednosti**, která umožňuje, že v případě rozporu mezi konkrétním ustanovením práva Společenství a konkrétním ustanovením práva členského státu, kdy obě upravují stejný okruh právních vztahů, bude aplikováno přednostně ustanovení práva Společenství.
2. **Zásada přímého účinku**, která představuje závaznost práva Společenství ve vztahu k jednotlivcům. Jednotlivci je umožněno se za splnění podmínek před svým národním soudem dovolat porušení jeho práv, která vyplývají z práva Společenství.
3. **Zásada nepřímého účinku** spočívá v povinnosti eurokonformního výkladu vnitrostátního práva, kdy orgány členských států mají povinnost vykládat své právo tak, aby bylo dosaženo souladu s právem Společenství.
4. **Odpovědnost členského státu za škodu způsobenou jednotlivci porušením práva Společenství**. Pokud Česká republika poruší své povinnosti vyplývající z práva Společenství a jednotlivci je v důsledku tohoto porušení způsobena škoda, pak Česká republika nese odpovědnost za takovou škodu. Tato odpovědnost je objektivní a bez možnosti vyvinění.

Porušení práva Společenství spočívá zejména v nesprávné implementaci směrnice, kterou je buď její neprovedení před uplynutím lhůty pro transpozici, nebo její nesprávné vypracování, případně nesprávné aplikace.

Závaznost práva Společenství pro Českou republiku vyplývá z čl. 2 Přístupového aktu.⁵ Česká republika je tedy povinna ke dni vstupu do Evropské unie akceptovat jak příslušné směrnice, tak i rozhodnutí Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“).

2.3.1 Princip přímého účinku

V současnosti je princip přímého účinku jedním z podstatných rysů práva Společenství. Smlouva o Evropském společenství (dále jen „Smlouva o ES“) v článku 249 říká, že směrnice je závazná pro každý členský stát, kterému je určena, pokud jde o výsledek, kterého má být dosaženo. Ponechává však na členském státu, jaké formy a metody implementace zvolí. Pojem přímý účinek vymezuje nejen článek Smlouvy ES, ale i mnohá

⁵ „Ode dne přistoupení se ustanovení původních smluv a aktů přijatých orgány Společenství a Evropskou centrální bankou přede dnem přistoupení stávají závaznými pro nové členské státy a uplatňují se v těchto státech za podmínek stanovených v uvedených smlouvách o tomto aktu.“

rozhodnutí Soudního dvora. **Přímý účinek směrnic umožňuje i jednotlivci dovolávat se příslušného ustanovení směrnice a dosáhnout přímé aplikace ustanovení na daný případ.** Má-li mít směrnice přímý účinek:

1. musí obsahovat ustanovení z hlediska jednotlivce natolik podrobná a jednoznačná, že práva jednotlivce z ní lze spolehlivě vyčíst i bez vydání vnitrostátních transpozičních předpisů,
2. nevyžaduje zvláštní opatření členského státu (např. vytvoření nebo pověření zvláštního orgánu státu),
3. marně uplynula lhůta k transpozici směrnice.

Zejména první bod je důležitý, neboť například správce daně nemůže v daňovém řízení využít směrnici v neprospěch daňového subjektu, zatímco ten ji ve svůj prospěch použít může, protože stát, který ji nesprávně implementoval, nemůže činit za svoji chybu odpovědným jednotlivce.

Aplikace přímého účinku nahrazuje nečinnost nebo nedostatečně kvalitní činnost členského státu při plnění vlastních povinností. Jednotlivci přitom nemůže členský stát uložit jinou povinnost, než jakou mu platně stanoví na základě příslušné právní normy.

Smlouva o založení Společenství původně s přímým účinkem u směrnic nepočítala. Členské státy vycházely z toho, že směrnice přímý účinek nemají a má je až vnitrostátní prováděcí předpis. Přímý účinek směrnic dovedl až ESD postupně ve svých rozhodnutích.⁶

2.3.2 Princip nepřímého účinku

Princip nepřímého účinku je ve výkladu národního práva. Ten musí být prováděn takovým způsobem, aby tím naplňoval cíle Smlouvy o ES. Soudy mají povinnost zajistit, aby interpretací národního práva nedošlo k rozporu s textem směrnice a cíly, jichž má směrnice dosáhnout, i přestože směrnice nebyla státem provedena. Směrnice tedy není implementována do národního práva členského státu, ale přesto musí být aplikována v členském státě, a to nepřímo, pomocí interpretace národních soudů.

⁶ Prvním významným rozhodnutím Soudního dvora bylo rozhodnutí ve věci *Grad v. Finanzamt Traunstein* (9/70), které se týkalo směrnice z roku 1969 ukládající členským státům přizpůsobit DPH systému Společenství.

Riziko nepřímého účinku je dvojí.

1. Všechny judikáty nejsou ani nebudou přeloženy. Nemusíme se tedy ani dozvědět, že definice pojmu, který používáme, vůbec někde existuje.
2. V okamžiku, kdy hodnotíme daňové aspekty nějakého kontraktu, judikát ESD ještě neexistuje, až po několika letech rozhodne ESD, jak tento pojem vykládat. Povinností správce daně je vykládat tento pojem shodně s rozhodnutím ESD

I když všechny státy Společenství implementují do svých zákonů stejné směrnice, národní zákony o DPH nejsou ve všech členských státech shodné. Rozdíly jsou dány mnoha důvody, například:

1. *Výjimky přechodné nebo trvalé*, které si vyjednaly základající členské státy.

Typickým příkladem pro Českou republiku je jednak, že trvale uplatňuje stanovenou výši obratu pro povinnou registraci k DPH 1 mil. Kč za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců a dále to, že je uplatňována do 31. 12. 2010 snížená sazba DPH na opravy, rekonstrukce a modernizace bytových domů, rodinných domů a bytů.

2. *Nevhodný překlad nebo překlep*.

Například překlad slova *successor* tedy následník či nástupce se v tuzemském zákoně objevil jako zástupce.

Aplikace Evropského práva a jeho dopady se řídí určitými pravidly, která nejsou vždy zcela jasná, a teprve judikatura ESD tyto zásady dotváří. Ke správnému výkladu zákona o DPH a samozřejmě i dalších zákonů, je třeba sledovat nová soudní rozhodnutí a s každým novým judikátem korigovat dřívější poznatky. Judikaturou ESD se také řídí příslušný stát, pokud vlastní zákon určitý pojem přímo nedefinuje. Český zákon o DPH používá a nedefinuje celou řadu pojmů, např. nájem, stavba, veřejná správa, půjčka, atd. Dle mého názoru by přispělo ke správnému výkladu a pochopení tohoto zákona, kdyby byl u nedefinovaného pojmu v daném zákoně odkaz na příslušné ustanovení konkrétního zákona, ve kterém se příslušný pojem nalézá.

2.4 Společenství a vývoj DPH

V 50. letech 20. století se daňové systémy jednotlivých států značně odlišovaly. Vzhledem k tomu, že obchodování mezi státy se stupňovalo, začala narůstat potřeba spolupráce mezi státy a to nejen za účelem zvyšování hospodářského růstu, ale i spolupráce za účelem omezování daňových úniků. Je třeba si však uvědomit, že státy si nemohou nechat vzít kontrolu nad možností ovlivňovat své ekonomiky fiskálními nástroji, což je pochopitelné. Proto bylo již od počátku zřejmé, že sbližování nepřímých daní bude dlouhodobý velmi citlivý proces.

V té době v oblasti nepřímých daní uplatňovala systém DPH jediná Francie. Ostatní státy Belgie, Itálie, Lucembursko, Německo a Nizozemí měly zaveden kaskádovitý systém daně z obratu, kdy výrobce zatíží svůj produkt sazbou daně z obratu, ale není mu uhrazována daň z obratu na jeho vstupech.

Vznik a harmonizace systémů DPH probíhala a dále probíhá především prostřednictvím směrnic. Ty patří spolu s nařízeními a regulacemi mezi závazné právní akty sekundárního práva Společenství. Předepisují výsledek, kterého má být dosaženo, způsob dosažení tohoto cíle však zůstává v kompetenci členských států, viz Týč (2009).

V roce 1967, kdy byla přijata tzv. **první směrnice** č. 67/227/EEC. Ta zavazovala členské země nahradit do 1. 1. 1970 jejich stávající systémy daní z obratu jednotným systémem DPH na principu všeobecné daně ze spotřeby⁷ a v článku 2 definovala DPH: „*Společný systém daně z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrné k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen. Každé plnění je podrobena dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daně z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky. Společný systém daně z přidané hodnoty se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.*“

⁷ Daň z obratu byla uvalována na veškeré zboží a služby a stanovována procentem z prodejní ceny.

Druhá směrnice č. 67/228/EEC přesně definovala některé pojmy, jako například předmět daně,⁸ místo zdanitelného plnění, území státu, osobu podléhající dani, dodání zboží a poskytování služeb. Stanovuje také stejnou sazbu daně pro zboží domácí i dovážené.

Třetí směrnice č. 69/463/EEC prodlužovala dobu pro implementaci daně z přidané hodnoty pro Belgii do konce roku 1972. **Čtvrtá** č. 71/401/EEC a **pátá směrnice** č. 72/250/EEC prodlužovaly časový limit do konce roku 1973 pro Itálii.

Nejvýznamnější směrnici v oblasti harmonizace nepřímých dani je tzv. **Šestá směrnice**, která je považována za základní směrnici pro DPH. Stanovuje pravidla pro určování základu daně, okruhy subjektů, sazby daně a další. Cílem této směrnice bylo harmonizovat rozdílné národní systémy v souladu s předpoklady obsaženými v první a druhé směrnici, a to zejména zdaňování dovozu a vracení daně při vývozu v rámci intrakomunitárních plnění. Šestá směrnice zavedla konkrétní jednotná pravidla DPH a sladila zákony členských států Společenství, které se týkaly DPH.

Je zajímavé, že neexistuje oficiální a úplné znění Šesté směrnice v českém jazyce, pouze tzv. konsolidované znění, jehož text není právně závazný. Zatímco jiné směrnice v některých případech pouze doporučují, jak má členský stát postupovat, Šestá směrnice nedává prostor pro improvizaci. Sjednocuje výklad základních pojmů u DPH jako například předmět daně, zdanitelné plnění, osoby povinné k dani, místo zdanitelného plnění atd. O tom, že je tato směrnice opravdu základní, svědčí skutečnost, že byla novelizována více než třicetkrát.

V roce 2006 bylo z důvodu přehlednosti a srozumitelnosti rozhodnuto, aby byla Šestá směrnice přepracována a nahrazena směrnicí novou. Vytvořená Směrnice č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (tzv. **Recast**) se stala od 1. ledna 2007 **novým pramenem harmonizace této daně**.

Nejvýznamnější změny, které Recast zavedl:

- je k dispozici závazný text platný k 1. 1. 2007, a to ve všech úředních jazycích členských států Společenství,
- v příloze IX existuje výčet všech směrnic novelizujících Šestou směrnicí,
- článkem 411 Recastu došlo ke zrušení první a Šesté směrnice,

⁸ Předmětem daně je prodej zboží a poskytování služeb na území členské země uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží.

- v příloze XII. Recastu je převodní tabulka mezi jednotlivými ustanoveními zrušených směrnic a příslušnými ustanoveními Recastu.

Evropské právo není neměnné, ale vyvíjí se. Také Recast byl mnohokrát doplňován rozhodnutími a nařízeními.

Od roku 2008 se jednalo například o následující doplnění:⁹

- Rozhodnutím Rady 2008/84/ES ze dne 22. ledna 2008, kterým se Spolkové republiky Německo a Polské republiky povoluje použít opatření odchylojící se od článku 5 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty,
- Směrnicí Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby,
- Směrnicí Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě,
- Nařízením Rady (ES) č. 143/2008 ze dne 12. února 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003, pokud jde o zavedení nástrojů správní spolupráce a výměnu informací s ohledem na pravidla týkající se místa poskytnutí služby, zvláštních režimů a postupu při vrácení daně z přidané hodnoty,
- Rozhodnutím Rady 2008/737/ES ze dne 15. září 2008, kterým se Italské republiky povoluje použít opatření odchylojící se od článku 285 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty,
- Směrnicí Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství,

⁹ Europa.eu Portál EUROPA - internetové stránky Evropské unie. *Oblasti politiky Evropské unie-Daně* [online]. 2010. [cit. 20. 2. 2010]. Dostupný z WWW: <http://europa.eu/pol/tax/index_cs.htm>.

- Nařízením Rady (ES) č. 37/2009 ze dne 16. prosince 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství,
- Rozhodnutím Rady 2009/118/ES ze dne 10. února 2009, kterým se České republice a Spolkové republice Německo povoluje použít opatření odchylující se od článku 5 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty,
- Směrnicí Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty,
- Směrnicí Rady 2009/69/ES ze dne 25. června 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem,
- Směrnicí Rady 2009/132/ES ze dne 19. října 2009, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 143 písm. b) a c) směrnice 2006/112/ES, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu,
- Směrnicí Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty,
- Nařízením Komise (ES) č. 1174/2009 ze dne 30. listopadu 2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článkům 34a a 37 nařízení Rady (ES) č. 1798/2003, pokud jde o vrácení daně z přidané hodnoty podle směrnice Rady 2008/9/ES,
- Nařízením Rady (ES) č. 143/2008 ze dne 12. února 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003, pokud jde o zavedení nástrojů správní spolupráce a výměnu informací s ohledem na pravidla týkající se místa poskytnutí služby, zvláštních režimů a postupu při vrácení daně z přidané hodnoty.

Pro snadnější orientaci v nových v legislativních změnách práva Společenství je možno využít internetových stránek například http://europa.eu/pol/tax/index_cs.htm nebo <http://eur-lex.europa.eu>.

3. Harmonizace DPH v České republice s předpisy Evropského společenství

Do 31. 12. 1992 platil v České a Slovenské federativní republice zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu. S novou politickou situací byla uzákoněna změna daňové soustavy. Zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, se Federální shromáždění České a Slovenské Federativní Republiky usneslo, které daně tvoří s účinností od 1. 1. 1993 soustavu daní. Daň z obratu byla nahrazena novým typem daně, daní z přidané hodnoty. Zákon o DPH účinný od 1. 1. 1993 byl ve Sbírce zákonů publikován v roce 1992 pod číslem 588. Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon č. 588/1992“) byl zákonem, který v dřívější daňové soustavě naší republiky neměl obdobu.

Od nabytí účinnosti zákona č. 588/1992 začali zákonodárci pracovat na jeho harmonizaci s právem Společenství. Na počátku byl zákon interpretován a vykládán v rozporu s jeho skutečným obsahem. Cílem tedy bylo harmonizovat tento zákon s Šestou směrnicí tak, aby ke dni vstupu České republiky do Evropské unie, byl již plně v souladu.

3.1 Harmonizace zákona o dani z přidané hodnoty od 1. května 2004 s Šestou směrnicí

Přistoupení České republiky k Evropské unii bylo významným mezníkem nejen v oblasti pohybu osob a dovozu a vývozu zboží, ale i v oblasti daňové a právní problematiky. Z hlediska práva je Evropská unie na počátku vývoje a právo stále vytváří. Oblast tuzemského práva byla dnem přistoupení k Evropské unii rozšířena na základě čl. 10 a čl. 10a Ústavy¹⁰, a proto se nyní musíme řídit nejen nařízeními, rozhodnutími a směrnicemi, ale také rozhodnutími ESD a české právo, které se dosud řídilo výhradně právními normami, musí při rozhodování přihlížet i k rozhodnutím ESD.

¹⁰ Čl. 10 Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.

Čl. 10a odst. (1) Mezinárodní smlouvou mohou být některé pravomoci orgánů České republiky přeneseny na mezinárodní organizaci nebo instituci.

Čl. 10a odst. (2) K ratifikaci mezinárodní smlouvy uvedené v odstavci 1 je třeba souhlasu Parlamentu nestanoví-li ústavní zákon, že k ratifikaci je třeba souhlasu daného v referendu.

Právní předpisy České republiky se posuzují z hlediska slučitelnosti s právem Společenství jako plně slučitelné, částečně slučitelné a neslučitelné.

Plná slučitelnost je stav, kdy je právní předpis v České republice v **souladu se všemi ustanoveními práva Společenství**, a zároveň jsou zohledněna všechna ustanovení předpisů Společenství, která se týkají daného právního předpisu České republiky, a je zajištěna jejich řádná aplikace.

Částečná slučitelnost je stav, kdy je český právní předpis **v rozporu pouze s jinými než podstatnými ustanoveními práva Společenství**, nebo z ustanovení předpisů Společenství, která se týkají českého právního předpisu, nejsou zohledněna pouze jiná než podstatná ustanovení a český právní předpis nesplňuje pouze některé požadavky na zajištění řádné aplikace.

Neslučitelnost je stav, kdy je český právní předpis **v rozporu s podstatnými ustanoveními práva Společenství**, nebo z ustanovení předpisů Společenství, která se týkají českého právního předpisu, nejsou zohledněna podstatná ustanovení a český právní předpis nesplňuje požadavky na zajištění řádné aplikace.

Vzhledem k tomu, že úprava DPH v zákoně č. 588/1992 nebyla plně harmonizovaná s Šestou směrnicí, začali odborníci v této oblasti pracovat na nové právní úpravě tohoto zákona tak, aby ke vstupu do Evropské unie již byla se Šestou směrnicí plně v souladu.

Dne 1. 5. 2004, se stal účinným nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon č. 235/2004“), na který se pohlíží jako na plně harmonizovaný s právními předpisy Společenství.

3.2 Zákon č. 302/2008 účinný od 1. 1. 2009, kterým byl novelizován zákon č. 235/2004

Jak bylo již uvedeno, na zákon č. 235/2004 se pohlíží jako na předpis plně harmonizovaný s právem Společenství. Rozhodnutí krajských soudů České republiky, Nejvyššího správního soudu České republiky i rozhodnutí Evropského soudu ukázala, že některá ustanovení zákona č. 235/2004 nebyla plně v souladu s právem Společenství.

Pro snadnější orientaci bude dále u komunitárního zákona uváděno „Směrnice o společném systému DPH“, čímž bude myšlena Směrnice o společném systému DPH ve znění, které mělo být nebo bylo implementováno do uvedeného tuzemského zákona o DPH.

3.2.1 Neslučitelnosti zákona č. 235/2004 se Směrnicí o společném systému DPH, které byly vyřešeny novelou zákona o DPH č. 302/2008, účinnou od 1. 1. 2009

Novela zákona č. 235/2004 účinná od 1. 1. 2009 (dále jen „zákon č. 302/2008“) byla navržena s cílem plně sladit jeho ustanovení se Směrnicí o společném systému DPH. Zákon č. 302/2008 nejen harmonizuje některá ustanovení, ale i zpřesňuje a zjednodušuje ustanovení, která nejsou výslovně závazně upravena právem Společenství. Zákon č. 302/2008 také zavádí některé nové pojmy, dále obsahuje legislativně technické změny a opravy znění.

Zákon č. 302/2008 je významnou novelou zákona č. 235/2004, o čemž svědčí i to, že obsahuje celkem 313 bodů změn. Některé změny jsou pouze technické a jiné jsou zásadní. Touto novelou došlo k zpřesnění řady pojmů, byla vyřešena ustanovení, která nebyla plně slučitelná s právem Společenství.

V následujících řádcích budou podrobně rozebrány neslučitelnosti zákona č. 235/2004 ve znění do 31. 12. 2008 se Směrnicí o společném systému DPH, které byly vyřešeny zákonem č. 302/2008.

Neslučitelnost, která se týkala *územní působnosti*

➤ ust. § 3 odst. 2 a odst. 3 zákona č. 302/2008

Za třetí zemi se podle zákona č. 302/2008 nepovažuje území, které je součástí celního území Evropského společenství (hora Athos, Kanárské ostrovy, francouzské zámořské departementy, Alandy, Normanské ostrovy) a zpřesňuje území působnost, kde se pro účely DPH považuje za třetí zemi a která není součástí celního území Evropského společenství (ostrov Helgoland, území Büsingen, Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d'Italia, italské vody jezera Lugano). V novele zákona o DPH je dále uvedeno, že území Akrotire a Dhekelie

se považují za území Kypru. Zákon č. 302/2008 zpřesňuje územní působnost Společenství s čl. 6 a 7 Směrnice o společném systému DPH.

Pro správné určení místa plnění a zdanitelného plnění je potřeba zařadit dané území, ve kterém proběhlo plnění (tuzemské plnění, plnění uvnitř Společenství a plnění mimo území Společenství). Toto má zásadní význam pro výpočet daňové povinnosti plátců DPH. Bylo tedy nutné v zákoně o DPH uvést územní působnost do souladu se Směrnicí o společném systému DPH.

Neslučitelnost, která se týkala *místa plnění při poskytnutí služby*

➤ ust. § 10 odst. 6 a 7 zákona č. 302/2008

Zásadní změnou v tomto ustanovení je, že na určení místa plnění již nemá vliv existence provozovny příjemce služby v tuzemsku, nejsou-li služby poskytnuty této provozovně. Pokud jsou služby poskytnuty provozovně umístěné mimo tuzemsko, nachází se místo plnění v tom státě, kde je tato provozovna umístěna.

V zákoně č. 302/2008 již nenalezneme požadavek, aby příjemce služby byl osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, jenž nebyl plně v souladu se Směrnicí o společném systému DPH.

Pokud tedy například budou poskytnuty reklamní služby v Číně fyzické osobě s bydlištěm v Číně, místo plnění se bude nacházet v Číně, i když se nebude jednat o osobu registrovanou k DPH.

V případě poskytování služeb osobám se sídlem nebo místem podnikání v jiném členském státě nebo provozovně umístěné mimo tuzemsko, je pro určení místa plnění podstatné, zda je příjemcem služby osoba povinná k dani. Příjemce služby je přitom považován za osobu povinnou k dani, i když jsou uvedené služby používány pro jinou než podnikatelskou činnost. Podstatné je, zda osoba vedle svých případných nepodnikatelských aktivit uskutečňuje nějaké ekonomické činnosti.¹¹

¹¹ Rozhodnutí ESD ve věci C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TRR: „Čl. 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice a čl. 56 odst. 1 písm. c) Směrnice o společném systému DPH musejí být vykládány v tom smyslu, že osoba, která uskutečňuje nákup poradenských služeb od osoby povinné k dani usazené v jiném členském státě a vykonává jak hospodářské činnosti, tak i činnosti nespádající do působnosti těchto směrnic, musí být považována za osobu povinnou k dani, i když jsou uvedené služby používány pouze pro potřeby činnosti nespádajících do působnosti těchto směrnic.“

Ust. § 10 odst. 7 zákona o DPH řeší případy, kdy jsou služby vyjmenované v § 10 odst. 6 zákona č. 302/2008 poskytnuty do tuzemska zahraniční osobou povinnou k dani nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě. Dle zákona č. 302/2008 je místem plnění tuzemsko, jestliže poskytovatel těchto služeb nemá sídlo ani místo podnikání v tuzemsku, nebo jsou tyto služby poskytovány prostřednictvím provozovny umístěné mimo tuzemsko, a jsou poskytovány plátcem nebo osobě povinné k dani, se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku anebo provozovně umístěné v tuzemsku. To znamená, že příjemce služby je povinen uplatnit reverse charge i v případě služeb poskytnutých jinou tuzemskou osobou povinnou k dani za situace, kdy jsou tyto služby fakticky poskytnuty prostřednictvím provozovny umístěné mimo tuzemsko.

Pokud jsou tyto služby poskytnuty osobě povinné k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, která nebyla plátcem DPH, stává se tato osoba přijetím těchto služeb v souladu s § 94 odst. 8 plátcem daně dnem poskytnutí těchto služeb a vzniká jí povinnost přiznat a zaplatit daň již z tohoto plnění.

➤ **ust. § 10 odst. 8 zákona č. 302/2008**

Novelou zákona o DPH byla zpřesněna definice elektronické služby. Tato je uvedena v Nařízení Rady ES č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005 (dále jen „Nařízení č. 1777/2005“), kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388/EHS o společném systému DPH. Nařízení jsou přímo účinná bez nutnosti jejich implementace do národní legislativy. I když nebylo konkrétnější vymezení elektronických služeb doposud v textu zákona č. 235/2004 účinném do 31. 12. 2008, byla již tato úprava pro české plátce DPH závazná. Podstatným znakem elektronické služby je:

- poskytnutí elektronickou cestou,
- vyžaduje minimální lidský zásah,
- bez použití informačních technologií není uskutečnitelná.

Výčet elektronických služeb je uveden v příloze č. 1 Nařízení č. 1777/2005. Zároveň je zde uveden i konkrétní výčet služeb, které nejsou považovány za elektronické služby.

Neslučitelnost, která se týkala *bezúplatného dodání zboží*

➤ ust. § 13 odst. 10 písm. c) zákona č. 302/2008

Zákon č. 302/2008 v ust. § 13 odst. 8 písm. c) umožňuje v souladu se Směrnicí o společném systému bezúplatné dodání vzorků bez ohledu na jejich hodnotu.

Uvedený zákon však pojem „obchodní vzorek“ nedefinuje. Zůstává tedy na plátcích, aby prokázal, že se jedná o vzorky vyráběného či dodávaného zboží. Dle výkladu Ministerstva financí jsou vzorky a dárky malé hodnoty:

- jedná se o zboží, které poskytovatel vyrábí nebo nakupuje a hodlá nabízet k prodeji,
- důvodem poskytnutí vzorku je snaha vyvolat (případně zvýšit) budoucí poptávku zákazníka,
- vyzkoušením vzorku může být uspokojena potřeba tohoto zboží (např. spotřebování prášku na praní),
- vzorek může být poskytnut v běžném balení, ve kterém je zboží nabízeno k prodeji nebo ve speciálním (menším) balení,
- vzorek sám nemusí být označen obchodní firmou ani jinak,
- o vzorek se bude jednat i v případě, kdy plátce předává větší počet vzorků svým obchodním partnerům, aby ti je použili výše uvedeným způsobem.

Od 1. 1. 2009 se tedy nepovažuje bezúplatné dodání vzorků (dosud jen reklamních nebo propagačních předmětů), za dodání zboží. Na rozdíl od reklamních nebo propagačních předmětů, kde musí být splněna také podmínka jejich pořizovací ceny, která nesmí přesáhnout hodnotu 500,- Kč bez DPH za jeden kus, tato podmínka u vzorků není. Nabízí se tedy otázka, zda by mohl být považován za obchodní vzorek například u podniku, který vyrábí automobily, celý automobil. Při použití výše uvedeného však **musí jít vždy o bezúplatné poskytnutí předmětu**.

V praxi jde nečastěji o dva případy použití vzorků:

1. výrobek vyzkoušen na místě zákazníkem, např. ochutnávka v supermarketu,

2. předvedení výrobku určitou osobou, např. vyčistění zašpiněné plochy čisticím prostředkem.

Uvedené ustanovení zákona č. 302/2008 je nyní v souladu se Směrnicí o společném systému DPH.

Neslučitelnost, která se týkala *pořízení a přemístění zboží z jiného členského státu*

➤ ust. § 16 odst. 5 písm. b) zákona č. 302/2008

Zákon č. 302/2008 upravuje pravidla týkající se přemístění zboží z jiného členského státu do tuzemska i pro osoby z jiných států.

„Uvedené ustanovení se doplňuje z důvodu ošetření případů, kdy členský stát dovozu nepožaduje na plátci registraci k DPH pro dovoz zboží do tohoto členského státu, proto se za pořízení zboží z jiného členského státu považuje také přemístění zboží z jiného členského státu, které plátce dovezl ze třetí země do jiné členského státu (kde je propuštěno do volného oběhu), a toto zboží přepravil do tuzemska. Za pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty se považuje také přemístění obchodního majetku osobou registrovanou DPH v jiném členském státě, která nemá sídlo v tuzemsku, nebo zahraniční osobou povinnou k dani pro uskutečňování ekonomické činnosti v tuzemsku.“¹²

Neslučitelnost, která se týkala *okamžiku povinnosti přiznat daň*

➤ ust. § 22 odst. 3 zákona č. 302/2008

Novela zákona o DPH stanovuje povinnost přiznat uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu k patnáctému dni měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém bylo zboží do jiného členského státu přepraveno, s výjimkou případů, kdy byl daňový doklad vystavený před tímto datem. V takovém případě je plátce povinen přiznat toto dodání ke dni vystavení daňového dokladu. Tímto uvedené ustanovení zpřísňuje podmínky v souladu se Směrnicí o společném systému DPH tak, aby povinnost přiznat daň vznikla plátci k tomu z uvedených dvou dnů, který nastane dříve.

¹² Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění zákon o DPH, č. tisku 442/0, rozeslána Ministerstvem financí dne 29. 2. 2008.

Neslučitelnost, která se týkala *základu daně*

➤ ust. § 36 odst. 11 zákona č. 302/2008

K této problematice vydalo Ministerstvo financí informaci, kterou publikovalo na svých internetových stránkách pod č. j. 18/86 193/2008:¹³

S účinností od 1. 1. 2009 je zákonem č. 302/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004, doplněn do § 36 nový odstavec 11, který v souladu se Směrnicí o společném systému DPH stanovuje, jaká přijatá částka se nezahrnuje do základu daně.

Současně dochází ke zrušení § 13 odst. 4 písm. h) a odst. 10 písm. d) a § 14 odst. 3 písm. g) a odst. 5 písm. e), týkajících se přeúčtování tepla, chladu, elektřiny, plynu, vody a služeb. Také se zrušuje § 51 odst. 3, podle kterého bylo za stanovených podmínek osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně přeúčtování plnění uvedených v § 51.

Pokud plátce nakoupí vlastním jménem službu nebo výše uvedené zboží a prodává je následně jiné osobě, je tento „přeprodej“ nakoupeného plnění poskytnutím služby nebo dodáním zboží ve smyslu § 2 zákona č. 302/2008.

V § 36 zákona č. 302/2008 je doplněn nový odstavec 11, kterým se stanoví postup pro případy, kdy plátce zaplatil částku za plnění pro jinou osobu jejím jménem a obdrží od ní úhradu.

Podle § 36 odst. 11 zákona o DPH se do základu daně nezahrnuje částka, kterou plátce obdržel od jiné osoby na úhradu částky vynaložené jménem a na účet této jiné osoby. Podmínkou je, že přijatá částka nepřevyší uhrazené částky za jinou osobu a plátce si u plnění uhrazeného za jinou osobu neuplatní nárok na odpočet daně.

Podle tohoto ustanovení může plátce postupovat také v případě, že přijme částku od jiné osoby na úhradu částky, kterou vynaložil za plnění pro tuto jinou osobu, při splnění těchto podmínek:

- přijatá a uhrazená částka je pro plátce průběžnou položkou, protože **přijatá částka není úplatou za jeho uskutečněné plnění**, tj. tyto částky nejsou výnosem nebo příjmem ani nákladem nebo výdajem plátce za jeho uskutečněné plnění, a proto plátce

¹³ Česká daňová správa: informace k § 36 odst. 11 zákona č. 302/2008 [online]. 2010. [cit. 22. 1. 2010]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_9074.html>.

oprávněně účtuje o těchto částkách na zúčtovacích vztazích nebo je oprávněně eviduje jako průběžné položky (jedná se o částky, které neovlivňují základ daně z příjmů),

- přijatá částka nepřevýší uhrazenou částku za plnění pro jinou osobu,
- plátce si u plnění pro jinou osobu neuplatnil nárok odpočet daně.

Přijaté částky, které se nezahrnují do základu daně podle § 36 odst. 11 zákona č. 302/2008, nejsou úplatou za uskutečněné plnění osoby povinné k dani, a proto se nezahrnují do obratu podle § 6 odst. 2 zákona o DPH.

V případě zajištění služeb a zboží (teplo, chlad, plyn, elektřina a voda), jejichž poskytování je spojeno s užíváním bytu nebo nebytového prostoru (dále jen „plnění související s nájmem“), a které je pronajímatel povinen zajistit pro nájemce, může pronajímatel postupovat podle § 36 odst. 11 zákona č. 302/2008, pokud se nejedná o jeho uskutečněná plnění, a jestliže z nájemní smlouvy uzavřené mezi pronajímatelem a nájemcem vyplývá, jaká částka je nájem, který je výnosem nebo příjmem pronajímatele, a jaké částky jsou úhrady za služby související s nájmem zajišťované pronajímatelem pro nájemce, při splnění dalších podmínek.

Jestliže pronajímatel o přijatých a uhrazených částkách za zajišťovaná plnění související s nájmem účtuje na zúčtovacích vztazích nebo je eviduje jako průběžné položky, protože tyto částky pro něho nejsou výnosem nebo příjmem ani nákladem nebo výdajem, za jeho uskutečněná plnění, částky přijaté od nájemce za zajišťovaná plnění související s nájmem nepřevýší částky uhrazené za zajišťovaná plnění související s nájmem a pronajímatel si neuplatní u těchto plnění pro jinou osobu nárok na odpočet daně, nezahrnuje tyto přijaté částky do základu daně podle § 36 odst. 11 zákona č. 302/2008.

Pokud přijaté a uhrazené částky za plnění související s nájmem jsou pro pronajímatele výnosem nebo příjmem a nákladem nebo výdajem za jeho uskutečněná plnění, jedná se o „přeprodej“ nakoupené služby nebo zboží, u kterého pronajímatel uplatní daň na výstupu a zároveň při pořízení plnění může nárokovat odpočet daně za podmínek stanovených v § 72 a dalších ustanoveních zákona č. 302/2008.

Podle § 36 odst. 11 zákona č. 302/2008 může plátce postupovat i v případě přijaté částky, která byla vynaložena plátcem jménem a na účet jiné osoby, za plnění osvobozené od daně nebo plnění, které není předmětem daně. Může se jednat např. o přijatou částku na úhradu pojišťovací služby nebo poštovní služby, nakoupené jménem jiné osoby, nebo o přijatou částku za nakoupené poštovní známky, kolky apod. pro jinou osobu, ale vždy se však musí

jednat o částky, které nejsou výnosem nebo příjmem ani nákladem nebo výdajem plátce za jeho uskutečněné plnění, a tyto částky jsou pro plátce průběžnými položkami.

Pokud plátce uskutečňuje dodání zboží, jehož součástí je i odeslání poštou, a nakoupená poštovní služba je nákladem nebo výdajem plátce, plátce uskutečňuje dodání zboží s odesláním, a proto podle § 36 odst. 3 písm. e) zákona č. 302/2008 zahrnuje nakoupenou poštovní službu do základu daně u dodání zboží jako vedlejší výdaj.

Jestliže plátce nakoupenou poštovní službu samostatně „přeprodává“, musí uplatnit daň na výstupu, protože poskytnutí poštovní služby je osvobozeno od daně podle § 52 zákona č. 302/2008 pouze při poskytnutí držitelem poštovní licence.

Plátce, který není oprávněnou osobou ve smyslu § 58 zákona č. 302/2008, také musí uplatnit daň na výstupu u „přeprodeje“ nakoupené zdravotnické služby (např. lázeňské péče), protože ta je osvobozena od daně podle § 58 zákona č. 302/2008 pouze při poskytnutí oprávněným subjektem.¹⁴

Neslučitelnost, která se týkala *opravy výše daně*

➤ ust. § 49 odst. 2 zákona č. 302/2008

Jedná se o nečastěji plátcem namítanou neslučitelnost zákona o DPH se Směrnicí o společném systému DPH. Zákon č. 235/2004 ve znění do 31. 12. 2008 zakazoval provést opravu nesprávně uplatněné daně směrem dolů, což bylo v rozporu se Směrnicí o společném systému DPH.

Zákon č. 302/2008 tedy **umožňuje provést opravu výše daně vždy**, kdy došlo ze strany plátce daně k uplatnění nesprávně vyšší sazby daně (u zdanitelného plnění) nebo sazby daně u plnění osvobozeného od daně či plnění s místem plněním mimo tuzemsko. S ohledem na tuto možnost opravy tak po novele nelze nikdy odpočet daně uplatit u plnění, které není předmětem daně, ať již z důvodu, že se jedná o plnění, které není obecně zdanitelné (náhrada škody, smluvní pokuta) nebo u něhož se ve skutečnosti místo plnění nachází v jiném členském státě, tak i v případě, že se jedná o plnění osvobozené od daně, či u části DPH připadající na nesprávně uplatněnou vyšší sazbu daně u zdanitelného plnění. Povinnost

¹⁴ Česká daňová správa. *Informace k § 36 odst. 11 zákona o DPH [online]*. 2008. [cit. 25. 8. 2009]. Dostupný z WWW: < http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_9074.html?year=2008>.

vrácení nesprávně uplatněného odpočtu či jeho části z časového hlediska závisí již jen na skutečnosti, zda a kdy byl tomuto plátcí – příjemci plnění doručen opravný daňový doklad (§ 77 odst. 4 a § 50 č. 302/2008).

Zároveň byl zrušen § 72 odst. 6 zákona č. 235/2004, který byl v zákoně obsažen v přímé souvislosti s ust. § 49 odst. 2 zákona č. 235/2004 a nemá již dále opodstatnění. Toto ustanovení umožňovalo uplatnění odpočtu daně u přijatých plnění osvobozených od daně, u kterých byla plátcem, který uskutečnil tato plnění, uplatněna daň na výstupu a nelze provést opravu výše daně podle ust. § 49 odst. 2 č. 235/2004.

Stále by však měli plátcí zkoumat při přijetí faktur od svých dodavatelů, zda je přijaté plnění **skutečně zdanitelné**. V případě, že je daň na výstupu uplatněna nesprávně, neměli by takový doklad akceptovat.

Neslučitelnost, která se týkala *osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně*

➤ ust. § 54 odst. 1 písm. f) zákona č. 302/2008

Novela odstraňuje nesoulad mezi zákonem č. 235/2004 a právem Společenství a osvobozuje všechny peněžní záruky (nejen záruky bankovní). Oproti stavu zákona č. 302/2008 k 31. 12. 2008 již není osvobozeno od daně zprostředkování spoření, které není vyjmenováno ve Směrnici o společném systému DPH.

Neslučitelnost, která se týkala *osvobozeného plnění s nárokem na odpočet při vývozu zboží*

➤ ust. § 66 zákona č. 302/2008

Zákon č. 235/2004 osvobozuje vývoz zboží bez ohledu na skutečnost, zda dochází v souvislosti s **vývozem zboží i k jeho dodání**¹⁵ (např. vývoz zboží beze změny vlastnického práva).

¹⁵ § 66 odst. 2 zákona č. 235/2004 ve znění do 31. 12. 2008: Vývoz zboží je osvobozen od daně, pokud je odeslání nebo přeprava uskutečněna vývozcem nebo jím zmocněnou osobou. Vývoz zboží je také osvobozen od daně, pokud je odeslání nebo přeprava uskutečněna kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, popřípadě místo pobytu nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

V zákoně č. 302/2008 je osvobozeno nově již jen **dodání zboží v souvislosti s vývozem tohoto zboží**. Ustanovení § 66 odst. 1 zákona o DPH tak přesněji a v souladu s čl. 91, 161, 145, 182 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 stanovuje, kdy se jedná o výstup zboží z území Společenství do třetí země. Jednoznačně stanovuje, kdy se jedná o vývoz zboží a jak je nutné výstup zboží prokázat.

Neslučitelnost, která se týkala *osvobozeného plnění s nárokem na odpočet*

➤ ust. § 68 odst. 1, 2 a 3 zákona č. 302/2008

Posádka letadel a lodí se v zákoně č. 235/2005 ve znění do 31. 12. 2008 posuzovala odděleně a nebyla tedy osvobozena od DPH. Zákon č. 302/2008 v souladu se Směrnicí o společném systému DPH osvobozuje pronájem námořních lodí a letadel s posádkou (chartering) i námořních lodí a letadel bez posádky.

Částečná neslučitelnost, která se týkala *způsobu krácení odpočtu daně*

➤ ust. § 76 odst. 3 zákona č. 302/2008

Dosavadní úprava zákona č. 235/2005, která vylučuje z koeficientu pouze příležitostné nebo vedlejší finanční služby osvobozené od daně, nebyla zcela přesná. Podle čl. 174 odst. 2 Směrnice o společném systému DPH se do jmenovatele koeficientu u krácených plnění nezapočítávají veškeré finanční transakce, které mají charakter příležitostných vedlejších činností plátce, tj. služby osvobozené od daně i zdanitelné. Změna pojmu „příležitostná nebo vedlejší činnost“ na pojem „doplňková činnost uskutečňovaná příležitostně“ lépe vystihuje záměr Směrnice o společném systému DPH.

Neslučitelnost, která se týkala *zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi*

➤ ust. § 90 odst. 2 písm. b) zákona č. 302/2008

Obchodník je oprávněn použít režim obchodní přírážky i při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, které nakoupil v rámci obchodování na území Společenství od osoby, pro kterou bylo dodání tohoto zboží plnění osvobozeným bez nároku na odpočet, protože se pro ni nestala DPH při nákupu daného zboží

odčitatelná dle § 62 odst. č. 302/2008¹⁶ nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně obdobně podle tuzemského předpisu členského státu. Do 31. 12. 2008 byla omezena tato možnost jen na nákupy daného zboží od tuzemských plátců, což nebylo plně slučitelné s předpisy Společenství.

3.3 Harmonizace zákona č. 87/2009Sb., účinného od 1. 4. 2009, s právem Společenství

Zákon č. 87/2009 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon č. 87/2009“) novelizoval zákon č. 302/2008 s účinností od 1. 4. 2009. Touto novelou měla být původně v návaznosti na aktuální předpisy Společenství pouze doplněna pravidla pro osvobození od daně při dovozu zboží cestujícími ze třetích zemí. Do povědomí plátců však tato novela vstoupila spíše zrušením zákazu odpočtu daně u nákupu osobních automobilů.

Výstižně objasnila situaci, která se týká zrušení zákazu odpočtu daně u osobních automobilů Ing. Kateřina Randová ve svém příspěvku na Mezinárodní konferenci doktorandů MEKON 2009:

„Zákon č. 87/2009 přinesl všem plátcům DPH možnost uplatnit nárok na odpočet daně 19 % DPH nejen z nákupu osobního automobilu, ale i z leasingových splátek u osobního automobilu, předaného do užívání po 1. 4. 2009.

Dle ustanovení § 36 odst. 6 písm. a) bod 1. zákona č. 302/2008 byla základem daně při použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti plátce pořizovací cena zboží nebo obdobného zboží a pokud není pořizovací cena známa, celkové náklady vynaložené k okamžiku jeho dodání.

Z uvedeného ustanovení je patrné, že byla provedena chybná implementace uvedeného článku Směrnice o společném systému DPH do zákona č. 302/2008. Ustanovení § 36 odst. 6 písm. a) bod 1. zákona č. 302/2008 nebere v potaz opotřebení majetku. Příslušným ustanovením Směrnice o společném systému DPH je míněna zůstatková cena zboží v okamžiku jeho dodání. Základem daně by měla být správně pořizovací cena k okamžiku dodání, tzn. k datu vyřazení nebo darování a nikoliv cena pořizovací.

¹⁶ § 62 zákona o č. 302/2008 vymezuje dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně.

Od 1. 4. 2009 je uvedeno příslušné ustanovení zákona č. 87/2009 do souladu s článkem 72 Směrnice o společném systému DPH, dle kterého je základ daně cena zboží nebo nemovitosti nebo cena obdobného zboží nebo obdobné nemovitosti, za kterou by bylo možné zboží nebo nemovitost pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a pokud takovou cenu nelze určit, výše celkových nákladů na dodání zboží nebo převod nemovitosti ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, jedná-li se o dodání zboží nebo převod nemovitosti podle § 13 odst. 4 písm. a) až f), § 13 odst. 5, § 13 odst. 6 a podle § 16 odst. 5 zákona č. 87/2009.

*Kdyby nedošlo ke změně základu daně při trvalém použití osobního automobilu, u kterého byl při jeho pořízení uplatněn nárok na odpočet DPH pro účely nesouvisející s uskutečňováním jeho ekonomické činnosti, tzn. při vyřazení z obchodního majetku, pak by musel plátce odvést daň z pořizovací ceny automobilu, přestože v době prodeje by měl zlomkovou hodnotu jeho pořizovací ceny. V podstatě by musel vrátit nárok na odpočet DPH ve stejné výši, jakou si v době pořízení uplatnil.*¹⁷

S účinností od 1. 4. 2009 se do zákona o DPH dále vkládají za § 71 nová ustanovení **§ 71a až 71f, jimiž je implementována do zákona č. 87/2009 Směrnice Rady 2007/74/ES ze dne 20. prosince 2007 o osvobození zboží dováženého osobami cestujícími ze třetích zemí od DPH a spotřební daně.** Tuto směrnici, která nabyla účinnost již od 1. 12. 2008, byly členské země povinny implementovat v plném rozsahu do národní legislativy k datu její účinnosti.

Z § 71a vyplývá, že osvobození od daně je možno uplatnit pouze u dovozu zboží neobchodní povahy, které je určeno výhradně k osobnímu užívání cestujícím, k užívání členy jeho rodiny nebo jako dar. Hodnotové a množstevní limity pro osvobození od daně jsou stanoveny v § 71b až 71f zákona č. 87/2009.

3.4 Implementace Směrnic o společném systému DPH do zákona 489/2009, účinného od 1. 1. 2010

Nejen tuzemské předpisy se vyvíjejí a mění s vývojem doby a zkušenostmi s jejich aplikací, mění se také právní předpisy Společenství. Implementace směrnic Společenství do tuzemských zákonů, vydávání nařízení Rady a další rozhodnutí ESD předurčuje

¹⁷ Příspěvek Ing. Kateřiny Randové: Aspekty změn zákona o DPH v roce 2009 ve vztahu k osobním automobilům v podnikání (MEKON'09 – CD of participants' reviewed papers from 11th International Conference MEKON 2009)

nekonečný proces vývoje tuzemského práva a jeho aplikace do praxe. I když bude zákon o DPH plně v souladu s právem Společenství, vždy bude před našimi zákonodárci stát další úkol, který se bude týkat implementace Směrnic společenství do tuzemské legislativy k datu účinnosti jejich novel. Zejména zákon č. 489/2009 je tomu typickým příkladem.

Ke dni 1. 1. 2010 vstoupily v účinnost dvě novely zákona o DPH:

- **zákon č. 362/2009** Sb., o dani z přidané hodnoty, účinný od 1. 1. 2010, kterým se mění sazby DPH, a to snížená sazba z 9 % na 10 % a základní sazba z 19 % na 20 %,
- **zákon č. 489/2009** Sb., o dani z přidané hodnoty, účinný od 1. 1. 2010 (dále jen „zákon č. 489/2009“), kde dochází k implementaci Směrnic o společném systému DPH.

➤ **čl. 80 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, týkající se stanovení základu daně ve zvláštních případech**

Zákon č. 489/2009 rozšířil znění zákona o DPH o ustanovení § 36a – základ daně ve zvláštních případech. V tomto ustanovení je poprvé pamatováno na osoby, které mají zvláštní vztah k plátcí. Jedná se o následující osoby:

- a) **kapitálově spojené osoby** s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob,
- b) **jinak spojené osoby** (za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob),
- c) **osoby blízké,**
- d) **osoby, které jsou v pracovněprávním nebo v jiném obdobném vztahu k plátcí,**
- e) **osoby, které podnikají s plátcem společně** na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy.

U uvedených osob se základ daně nebo cena osvobozeného plnění odvíjí od ceny obvyklé¹⁸ zjištěné k datu uskutečnění zdanitelného nebo osvobozeného plnění. Pokud se

¹⁸ Podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů se obvyklou cenou rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy

cena sjednaná odchyľuje od ceny obvyklé, zákon č. 489/2009 ukládá nárok na odpočet z toho vyplývající krátit nebo úplně vyloučit koeficientem vycházejícím nikoliv z hodnot skutečných úplat za daná plnění ale z ceny obvyklé. Stejně tak stanovuje povinnost odvodu DPH na výstupu u poskytovatele plnění nikoliv ve výši ceny sjednané ale **z ceny obvyklé**.

Tímto zákonodárce zamezil možnost ovlivňovat výši koeficientu při výpočtu daně, pokud se jedná o plnění mezi plátcem a osobami majícími zvláštní vztah k plátcu.

Cílem je zavedení takových pravidel, aby výpočet DPH ve zvláštních případech byl stanoven ze základu daně ve výši obvyklé ceny v úrovni bez daně z důvodu zabránění zvýhodnění vymezených osob a tím zabránění krácení daně.

Dva měsíce od účinnosti zákona č. 489/2009 je vyhlášena stávka dopravců v celé České republice. Důvodem je obava železničářů a řidičů místní hromadné dopravy ze **zdaňování zaměstnaneckých benefitů daní z přidané hodnoty**. Základem daně pro jejich zdanění by byla **cena obvyklá** bez daně zjištěná dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, v platném znění, což je cena několikanásobně vyšší než cena poplatku za zaměstnanecké jízdné (režijní jízdenky). I když se toto ustanovení týká jejich zaměstnavatele, dotklo by se opatření pravděpodobně i zaměstnanců tím, že zaměstnavatel by požadoval, aby se na úhradě části DPH podíleli určitým způsobem i zaměstnanci. Zejména zdražování režijních jízdenek by byly pro tyto zaměstnance velmi bolestné.

Navrhovaná změna stávající právní úpravy spočívá ve vypuštění bodu d) „osoby, které jsou v pracovněprávním nebo v jiném obdobném vztahu k plátcu“ ust. § 36a odst. 3 zákona č. 489/2009 a to se zpětnou účinností. Na základě toho bude v případech, kdy poskytuje plátec daně zboží nebo služby osobám, které jsou k němu v pracovně právním nebo jiném obdobném vztahu, základem daně **cena dohodnutá**.

➤ **směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. 2. 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo plnění při poskytnutí služby**

Zákon 489/2009 v platném znění od 1. 1. 2010 obsahuje nejrozsáhlejší a nejzásadnější změny v principu stanovování místa plnění u služeb od účinnosti zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, tzn. ode dne 1. 5. 2004.

mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní oblíby. Mimořádnými okolnostmi trhu se rozumějí například stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit.

Základním pravidlem pro **stanovení místa poskytnutí služby osobě povinné k dani** je:

- místo (stát), sídlo nebo místo podnikání osoby, pak je místo plnění místem (stát) příjemce služby,
- umístění provozovny, pokud je služba poskytnuta přímo provozovně osoby povinné k dani, která se nachází v jiném místě (státě), než je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je umístěna tato provozovna,
- toto neplatí, jestliže zákon č. 489/2009 stanoví jinak (§ 10, § 10a, § 10b, § 10c, § 10d, § 10j, § 10k a § 89 odst. 4 zákona č. 489/2009)

Cílem nových pravidel pro stanovení místa plnění při poskytování služeb je rozšíření pravidla přenosu místa plnění do státu příjemce služby na větší množinu služeb, než tomu bylo do 31. 12. 2009.

Základním pravidlem **poskytnutí služby osobě nepovinné k dani** je:

- při poskytnutí služby osobě nepovinné je místem plnění místo, kde má sídlo nebo místo podnikání poskytovatel služby (stát poskytovatele služby),
- pokud je však tato služba poskytnuta provozovnou poskytovatele služby nacházející se v jiném místě, než kde je sídlo nebo místo podnikání poskytovatele služby, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.
- toto pravidlo neplatí, jestliže zákon o DPH č. 489/2009 stanoví jinak (§ 10, § 10a - § 10 k, § 89 odst. 4)

➤ **směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. 2. 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, o vrácení daně z přidané hodnoty**

Dle § 82 zákona č. 302/2008 museli plátcí DPH žádat o vrácení daně v členských státech, kde došlo k nákupu zboží nebo služby. Nově dle ustanovení § 82 odst. 2 zákona 489/2009 má **plátce nárok** na vrácení daně, která mu je účtována osobou registrovanou k dani v jiném členském státě za zdanitelná plnění s místem plnění v tomto jiném členském státě, pokud nemá v tomto jiném členském státě v období pro vrácení daně sídlo, místo podnikání ani provozovnu. Pravidla pro vrácení daně stanovuje vždy jiný členský stát.

Podmínkou pro vrácení daně je podat elektronicky žádost o přidělení přístupu do aplikace pro „Vracení DPH plátcům v jiných členských státech“ a žádost o vrácení daně nejpozději

do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daně. Obě žádosti musí být podány elektronicky s tím, že žádost o přidělení přístupu do aplikace musí být navíc opatřena uznávaným elektronickým podpisem.

Další změny jsou ve lhůtě, v níž musí být rozhodnutí o žádostech o vrácení daně oznámeno osobě registrované k dani. Současně jsou stanoveny i pro osobu registrovanou k dani lhůty pro poskytnutí odpovědi na vyžádání doplňujících údajů. Nový postup vrácení daně podpořil postavení osob registrovaných k dani, protože členské státy mají povinnost zaplatit úrok, pokud bude částka vrácení daně provedena opožděně. Dále je posíleno právo osob registrovaných k dani na odvolání.

Podrobné informace nejen k podání žádostí jsou k dispozici na internetových stránkách České daňové správy:

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-9CEB6A5B-30065A1F/cds/xsl/dane_poplatky_9947.html?year=

Cílem implementace Směrnice o společném systému DPH do tuzemského zákona č. 489/2009 jednotlivých členských států je sjednotit podmínky procesu vrácení DPH v rámci všech zemí Společenství.

➤ **směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. 12. 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, týkající se souhrnného hlášení**

Nově bude plátce podávat souhrnné hlášení, pokud poskytl **služby** dle § 9 odst. 1 zákona č. 489/2009 s místem plnění v jiném členském státě, osobě **registrované k dani** v jiném členském státě, u nichž je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby.

Od 1. 1. 2010 se souhrnná hlášení (i následná souhrnná hlášení) podávají výhradně elektronickou cestou, tzn. formou datové zprávy, která je opatřena uznávaným elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky, a to vždy ve formátu, struktuře a údaji stanovenými správcem daně.

Plátce, který má povinnost podávat souhrnné hlášení jej má povinnost od 1. 1. 2010 podávat měsíčně, a to do 25. dne následujícího měsíce. Výjimku tvoří plátci, kteří pouze poskytují služby dle § 9 odst. 1 a zároveň jsou čtvrtletními plátcí. Ti podávají souhrnná hlášení čtvrtletně.

Zatímco výše uvedené harmonizace zákona č. 489/2009 byly provedeny v termínu určeném Radou v dané Směrnici o společném systému DPH, následující ustanovení zákona č. 489/2009 bylo sladěno se Směrnicí o společném systému DPH až poté, kdy se aplikací zákona zjistil nesoulad se Směrnicí o společném systému DPH.

Neslučitelnost, která se týkala *osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně*

➤ ust. § 54 odst. 1 písm. a) zákona č. 489/2009

Dle ust. § 14 odst. 5 písm. c) zákona č. 235/2005 ve znění do 31. 12. 2009 se převod obchodního podílu nepovažoval za poskytnutí služby a nebyl tedy předmětem daně. Na rozdíl od převodu akcií nebo jejich zprostředkování, které jsou od DPH osvobozeny bez nároku na odpočet daně dle § 54 odst. 1 písm. a). Podle čl. 135 odst. 1 písm. f) Směrnice o společném systému DPH je osvobozen jak převod akcií a jejich zprostředkování, tak převod obchodního podílu. Toto má následně dopad i na výpočet koeficientu dle § 76 odst. 2 pro krácení odpočtu daně.

Dle zákona č. 489/2009 se § 54 odst. 1 písm. a) doplňuje o obchodní podíly na společnostech a členství v družstvu, čím je toto ustanovení plně v souladu se Směrnicí o společném systému DPH.

3.5 Ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění, která nejsou v souladu s předpisy Společenství

Novely zákona č. 235/2004 již vyřešily řadu neslučitelností s předpisy Společenství, avšak některá ustanovení zákona 235/2005 Sb., o dani z příjmů, ve znění zákona č. 489/2009 nejsou stále s předpisy Společenství plně v souladu.

Neslučitelnost, která se týká *základu daně*

➤ ust. § 36 odst. 3 písm. g) zákona č. 489/2009

Uvedené ustanovení zpřesňuje stanovení základu daně pro konkrétní zdanitelná plnění, tj. možnost zahrnout do snížené sazby daně zařízení a materiál, který se do stavby nebo v souvislosti s opravou stavby (soukromých bytů a bytových objektů) stavebními a montážními pracemi zamontuje nebo se stane její součástí.

V čl. 106 Směrnice o společném systému DPH a rozhodnutím Rady 2006/774/ES byla povolena pro Českou republiku výjimka na uplatňování snížené sazby daně pro položky Přílohy č. IV uvedené směrnice do 31. 12. 2010. **Tato výjimka se netýkala materiálů, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté opravy.**

I když se jedná o neslučitelnost českého zákona č. 489/2009, je nepravděpodobné, že by tuto plátce namítal, protože se jednalo o možnou neslučitelnost ve prospěch plátce.

Neslučitelnost, která se týká *zdravotnických služeb a zboží*

➤ ust. § 58 odst. 1 zákona č. 489/2009

Určitě nikdo nebude také namítat možnou neslučitelnost zákona č. 489/2009 s čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) Směrnice o společném systému DPH, kdy podle Směrnice o společném systému DPH lze uplatnit osvobození u zdravotnických služeb pouze na lékařskou péči. V českém zákoně č. 489/2009 jsou osvobozené zdravotnické služby provedené na osobách a pacientech bez ohledu na to, zda jde o zdravotnickou péči či nikoliv, např. odběry krve pro policii, pro posudky do zaměstnání apod. O osvobození, podle tuzemského zákona, se tedy jedná, i když nejde o léčebný úkon, ale úkon vyžádaný pro jiné potřeby než k dosažení a zajištění lékařské péče.

Neslučitelnost, která se týká *úpravy odpočtu daně*

➤ ust. § 78 zákona č. 489/2009

Nesoulad se Směrnicí o společném systému daně se týká majetku nakupovaného, u něhož v průběhu pěti let od jeho pořízení došlo ke změně režimu. Představme si plátce, který pronajímá bytové a nebytové prostory. Tento plátce si postaví dům a jeho podnikatelským záměrem je pronajímat jak nebytové prostory plátcům DPH, tak byty neplátcům. Při stavbě domu si plátce uplatňoval krácený odpočet (vypořádací koeficient za dva roky stavby byl například 0,15) z materiálu a služeb, které souvisely se stavbou domu. Při celkové ceně pořízeného materiálu a služeb bez daně ve výši 4 000 000 Kč by si tak plátce uplatnil při použití uvedeného krácího koeficientu odpočet ve výši $0,15 \times 800\,000\text{ Kč} = 120\,000\text{ Kč}$.

Podnikatelský plán, pronájem nebytových prostor, by plátce dodržel jeden rok. Poté by pronajal celý dům podnikateli – neplátcí daně pro účely jeho podnikání. Plátce by byl povinen v posledním zdaňovacím období roku, ve kterém došlo ke změně použití majetku, provést výpočet úpravy odpočtu daně dle § 78 zákona o DPH a v případě, že rozdíl mezi ukazatelem nároku na odpočet (dále jen „UNO“) daně ke dni provedení úpravy odpočtu daně ($UNO = 0$) a UNO daně ke dni pořízení majetku (například 0,72) je větší než 10 procentních bodů, musí plátce provést úpravu odpočtu daně (pro účely povinnosti tuto úpravu odpočtu daně provést se sledují čtyři kalendářní roky následující po roce, kdy byl majetek pořízen, tzn. uveden do užívání).

V našem případě by byl plátce v rámci provedené úpravy odpočtu daně povinen vrátit část jím uplatněného odpočtu daně při pořizování nemovitosti vypočtené dle níže uvedeného vzorce. Ust. § 78 zákona o DPH, vychází z celkové daně na vstupu u pořízeného majetku (tj. 800 000 Kč), rozdílu v počtu let mezi roky pořízení majetku a právě prováděné úpravy odpočtu daně a rozdílu mezi UNO daně v roce prováděné úpravy odpočtu daně a rokem pořízení majetku (tedy nikoliv lety postupného pořizování majetku).

daň na vstupu u nemovitosti (5 - p) (0 - 0,72)

5

p – počet let zbývajících do konce období pro úpravu odpočtu daně (do počtu roků se započítává i rok, ve kterém je úprava odpočtu daně prováděna)

Takto v zákoně nastaveném výpočtu úpravy odpočtu daně by měl náš plátce za povinnost vrátit odpočet daně ve výši $800\,000 \times (-0.72) \times 4 / 5 = -460\,800$ Kč, což by bylo o 340 800 Kč více, než kolik si při pořízení nemovitosti uplatnil (jak bylo uvedeno výše, plátce si uplatnil odpočet pouze ve výši 120 000 Kč).

Důvodem tohoto stavu je skutečnost, že **výpočet výše úpravy odpočtu vychází z výše UNO daně v roce pořízení majetku**, přičemž nezohledňuje jeho výši v letech, kdy si plátce odpočet daně při pořizování majetku skutečně uplatňoval.

Tento stav by tak měl při stejném zadání výše uvedeného příkladu (pokud by se pouze prohodily koeficienty let pořizování nemovitosti s koeficientem roku jejího pořízení), ten důsledek, že plátce by naopak byl povinen vrátit méně než by správně měl, a stát byl by neoprávněně zvýhodněn.

Ke stejným nelogickým situacím by mohlo docházet, pokud by k úpravě odpočtu daně docházelo tzv. „ve prospěch plátce“ (tj. v prvním roce po pořízení majetku by plátce celou nemovitost pronajal jinému plátcovi daně včetně DPH) a plátce by si v roce provedení takovéto úpravy daně tzv. „douplatňoval“ odpočet daně, který si v letech pořizování nemovitosti uplatňovat díky režimu krácení dle § 76 zákona o DPH nemohl uplatnit v jeho plné výši. V závislosti na tom, jaký by byl krátcí koeficient v letech pořizování nemovitosti a roku, kdy byla zařazena do užívání (pořízena) by pak byl plátce při výpočtu následné úpravy odpočtu daně analogicky buďto neoprávněně zvýhodněn či poškozen (buď by si mohl „douplatnit“ více odpočtu daně než by správně kdy mohl, nebo naopak méně, než na co by měl skutečně nárok).

Metoda výpočtu úpravy odpočtu daně není tedy plně v souladu s čl. 187, 188 a 189 Směrnice o společném systému DPH, kde členské státy mají za povinnost při úpravě odpočtu daně přijmout jakákoliv vhodná opatření k zajištění toho, aby úprava odpočtu daně nebo vyrovnání daně **neměla za následek neoprávněnou výhodu, či diskriminaci plátců daně**.

Řešením by tak byla úprava zákona, která by zavedla metodu výpočtu úpravy odpočtu daně v souvislosti s vyšší skutečně uplatněného odpočtu daně u předmětného majetku.

Neslučitelnost, která se týká vyrovnání odpočtu daně

➤ ust. § 79 zákona č. 489/2009

Nesoulad se Směrnicí o společném systému daně se opět týká majetku nakupovaného plátcem postupně, např. stavba domu, který bude používán k pronájmu pro plátce DPH (kancelářské prostory), tak pro neplátce (byty pro bydlení). Plátce postupně nakupuje materiál i služby k jeho dokončení. Dům bude **zařazen do používání** v době jeho dokončení po kolaudaci. Co se stane v případě, že tento plátce dům staví tři roky, ve kterých měl vyrovnávací koeficienty v roce 2005 ve výši 0,10, v roce 2006 ve výši 0,10 a v roce 2007 ve výši 0,88?

Odpočet za materiál a služby, které souvisely se stavbou domu, byl uplatněn z jednotlivých přijatých zdanitelných plnění – nákupů, v příslušném roce jejich pořízení. V roce 2007 bude dům dokončen a zařazen do užívání – tedy pořízen. V následujícím roce byl vypočten vypořádací koeficient a to ve výši 0,12. Plátce je povinen v roce 2008 provést vyrovnání odpočtu daně.

V uvedeném případě by plátce měl povinnost, pokud by vypořádací koeficienty v následujících čtyřech letech byly také nízké, snížit odpočet daně. V současné době je výpočet vyrovnání odpočtu daně nastaven tak, že v součtu po sobě následujících pěti letech by v uvedeném případě **plátce vrátil do státního rozpočtu větší částku DPH, než by za majetek při jeho nákupu nárokoval.**

Samozřejmě by mohlo dojít i k opačnému extrému, kdy **plátce nárokuje z vyrovnání odpočtu daně v součtu pěti po sobě jdoucích let vyšší částku DPH, než by mohl správně nárokovat** (dokonce např. i částku vyšší než je celková daň na vstupu u pořízeného majetku).

Stejně tak, jako předchozí ustanovení metoda výpočtu vyrovnání odpočtu daně není v souladu s čl. 187, 188 a 189 Směrnice o společném systému DPH, kde členské státy mají za povinnost při úpravě odpočtu daně přijmout jakákoliv vhodná opatření k zajištění toho, aby úprava odpočtu daně nebo vyrovnání daně **neměla za následek neoprávněnou výhodu či diskriminaci plátců daně.**

Řešením by tak byla úprava zákona, která by zavedla metodu výpočtu vyrovnání odpočtu daně v souvislosti s výší skutečně uplatněného odpočtu daně u předmětného majetku.

Neslučitelnost, která se týká *zvláštního režimu pro cestovní službu*

➤ ust. § 89 odst. 1 a 2 písm. a) zákona č. 489/2009

Podle § 89 odst. 1 zákona č. 489/2009 je zvláštní režim **povinen použít poskytovatel cestovní služby**, který jedná se zákazníkem vlastním jménem, při poskytnutí cestovní služby zákazníkovi. Pro účely zákona č. 489/2009 je poskytovatelem cestovní služby osoba povinná k dani, která poskytuje zákazníkovi cestovní službu.

Podle čl. 306 odst. 1 Směrnice o společném systému DPH se zvláštní režim **nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé.**

Nesoulad zákona o DPH se Směrnicí o společném systému DPH je diskriminační vůči osobám povinným k dani, které služby cestovního ruchu zprostředkovávají. Tyto osoby musí dle zákona č. 489/2009 uplatnit zvláštní režim a nemohou si uplatnit odpočet daně.

4. Praktické příklady

Jak již bylo několikrát uvedeno ve třetí kapitole, na zákon č.235/2004 se od jeho účinnosti k 1. 5. 2004 se pohlíží jako na plně slučitelný s Šestou směrnicí již od vstupu České republiky do Evropské unie. Finanční úřady tedy musí respektovat zákon č. 235/2004 ve znění platném pro kontrolovaná období.

Plátce daně má právo v jakékoli fázi řízení namítnout rozpor mezi právem Společenství a ustanoveními českého daňového práva, které jsou v daném případě právním základem pro rozhodnutí v daňovém řízení. Může také namítat, že rozhodnutí samo, případně jeho důsledky vedou k situaci, která je podle práva Společenství nepřipustná, správce daně pak vždy musí postupovat v zájmu správné aplikace daňového práva.

V případě plátcem namítaného rozporu správce daně zjišťuje, zda již nebylo v daňové správě v podobné věci rozhodováno. Pokud ano, použije v daném případě přímo ustanovení příslušné normy práva Společenství. Pokud dosud v podobné věci rozhodováno nebylo, je povinen uvědomit Ministerstvo financí prostřednictvím finančního ředitelství. Ministerstvo financí s odborníky na danou oblast pak vyrozumí správce daně o tom, zda se jedná o neslučitelnost zákona o DPH s Šestou směrnicí nebo se Směrnicí o společném systému DPH či nikoliv a s odkazy na příslušná ustanovení doporučí správci daně další postup.

V přecházející kapitole jsem uvedla výčet možných neslučitelností českého zákona č. 235/2004 a jeho novel se Směrnicí o společném systému DPH. Některá ustanovení plátce dosud nenamítal, protože se jedná o oblasti zákona o DPH, která jsou používána nepříliš často, např. specifické místo ekonomických činností (např. hora Athos), specifická oblast podnikání (bankovní záruky) apod.

Následující kapitola bude pojednávat o některých ustanoveních, která již byla plátcem namítána. Vzhledem k tomu, že plátcem namítané neslučitelnosti a jejich projednávání u soudu má vždy určité časové zpoždění, budou se všechny níže uvedené případy týkat pouze zákona o DPH ve znění platném do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon o DPH“).

4.1 Skutečný případ neslučitelnosti § 10 odst. 6 zákona o DPH s Šestou směrnicí včetně řešení

Český plátce poskytl službu slovenskému neplátci. Dle § 10 odst. 6 českého zákona o DPH při poskytnutí služby zahraniční osobě nebo osobě registrované k dani v jiném členském státě je místem plnění místo, kde má osoba, které je služba poskytnuta sídlo, místo podnikání, popřípadě místo pobytu. Místo plnění služby je v České republice. Český plátce si tedy do ceny služby započel DPH, které musel odvést finančnímu úřadu v České republice.

*Podle slovenského zákona o DPH však **slovenskému neplátci vzniká povinnost samovyměření a přiznání daně**, aniž by se musel na Slovensku stát plátcem.*

Slovenský neplátce se obrátil na finanční ředitelství v České republice se žádostí o vyřešení problému dvojího zdanění.

V nesouladu je stav, kdy český zákon o DPH v § 10 odst. 6 v rozporu s čl. 9 odst. 2 písm. e) Šestou směrnicí považuje za místo plnění stát zákazníka jen tehdy, je-li služba poskytnuta osobě registrované v jiném členském státě a nikoliv osobě tam povinné k dani.

Vzhledem k tomu, že vrácení daně podle § 82 odst. 1 zákona o DPH¹⁹ slovenskému neplátci není možné, pokud není registrován k dani na Slovensku, bylo možno vzniklou situaci dvojího zdanění řešit pouze opravou daňové povinnosti u plátce, který uskutečnil plnění pro slovenského odběratele, a to podáním dodatečného daňového přiznání. Finanční ředitelství doporučilo, aby český plátce DPH, který službu poskytl, doložil, že služba byla poskytnuta osobě povinné k dani v jiném členském státě (na Slovensku). Po té by bylo možno ve smyslu Šesté směrnice stanovit místo plnění podle § 10 odst. 6 zákona o DPH v jiném členském státě, tj. uplatnit reverse charge na Slovensku.

¹⁹ Nárok na vrácení daně zaplacené v ceně nakoupeného zboží nebo poskytnuté služby v tuzemsku nebo při dovozu zboží může uplatnit osoba **registrovaná** k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku a neuskutečňuje v tuzemsku za období, za které žádá o vrácení daně, plnění.

4.2 Skutečné případy neslučitelnosti § 49 zákona o DPH s Šestou směrnicí včetně řešení

Nejčastěji plátcí daně namítali neslučitelnost českého zákona o DPH s Šestou směrnicí, která se týkala ustanovení § 49 zákona o DPH – opravy výše daně. Uvedená neslučitelnost byla v rozporu nejen s Šestou směrnicí, ale také popírala princip neutrality. Tento princip je podrobně popsán níže v kapitole 4.3.

1. Příklad

Plátce prodal 31. 10. 2005 nový dopravní prostředek osobě s českým pasem, žijící v Německu. Protože si nebyl jistý, zda auto bude převezeno přes hranice, zatížil prodej daní z přidané hodnoty. Kupující poté přinesl technický průkaz s potvrzením o registraci v Mnichově dne 2. 11. 2005, kde musel zaplatit německou daň, a žádal o její vrácení. Plátce tedy opravil daňový doklad a uvedl cenu bez daně. Daň kupujícímu vrátil (vše doložil) a podal dodatečné daňové přiznání, v němž si snížil daňovou povinnost a nově uvedl osvobozené dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě.

2. Příklad

Plátce podal dodatečné daňové přiznání k DPH, ve kterém snížil uskutečněná zdanitelná plnění v základní sazbě a zároveň zvýšil o částku rovnající se sumě základu daně a daně uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet. Předmětem plnění byl převod stavby do tří let po jejím nabytí. Od kolaudace uplynuly 3 roky. Plátce uvádí, že pracovnice, která vystavovala předmětnou fakturu, jednala v dobré víře.

V obou případech v probíhajícím daňovém řízení správce daně namítal, že tím, že plátce u daného osvobozeného plnění uplatnil a v řádném daňovém přiznání místo osvobozeného plnění přiznal DPH v základní sazbě, je povinen ji správci daně odvést. Pokud následně plátce v dodatečném daňovém přiznání opravou sazby daně daňovou povinnost snižuje, jedná se o postup v rozporu s ust. § 49 odst. 2 zákona o DPH, které tuto možnost neumožňuje.

V souladu s ustanovením § 49 odst. 2 zákona o DPH²⁰ **nelze** v zákonem popsané situaci provést daňově účinnou opravu sazby a výše daně, pokud plátce po vyměření daně nárokuje snížení daňové povinnosti.

Dle ESD pokud původně provedený odpočet neodpovídá výši daně podle zákona, musí být opraven, i když odpovídá výši daně uvedené na faktuře nebo jiném dokumentu sloužícím jako faktura. Zároveň však zdůraznil, že s ohledem na princip neutrality DPH je na členských státech, aby ve svých vnitřních právních předpisech poskytl (respektive učinily opatření) pro možnost opravy jakékoli nesprávně fakturované daně, v případech, kdy osoba, která vystavila fakturu, prokáže, že **jednala v dobré víře**.

Z výše uvedeného vyplývá, že v případě, že nastane situace, že subjekt přijal účinná opatření, zejména vystavil opravný daňový doklad, který doručil odběrateli, pak **lze připustit opravu nesprávně uplatněné sazby daně**.

3. Příklad

Další příklad se týká judikátu Nejvyššího správního soudu (viz příloha č. 1) a poukáže na možné důsledky nesprávné nebo žádné implementace Šesté směrnice do zákona o DPH.

Plátce nesprávně uvedl v řádném daňovém přiznání základní sazbu daně a tím i nesprávnou výši daně. Dodatečným daňovým přiznáním si opravil sazbu daně na sníženou a výši daně snížil. Protože § 49 odst. 2 zákona o DPH nepřipouštěl opravu sazby daně směrem dolů, bylo toto daňové přiznání posouzeno jako odvolání proti řádnému vyměření daňové povinnosti. Podané odvolání bylo zamítnuto.

Městský soud zrušil rozhodnutí o odvolání a rozhodl ve prospěch žalobce. Na základě rozhodnutí městského soudu byla stanovena žalobci daň ve výši tak, jak bylo požadováno plátcem v dodatečném daňovém přiznání, a částka přeplatku byla žalobci vrácena.

Žalobce požádal finanční úřad o **přiznání úroku ze zaviněného přeplatku**. Tato žádost mu byla zamítnuta.

²⁰ Pokud plátce zjistí po vyměření daně z daňového přiznání, že uskutečnil plnění nebo přijal platbu, přičemž u tohoto plnění v tomto daňovém přiznání uplatnil jinou než platnou sníženou nebo základní sazbu daně, nebo osvobození od daně, a zvýšil tím daňovou povinnost, nelze opravu sazby daně a výše daně provést.

Městský soud rozhodl, že postup správního orgánu byl zcela v souladu se zákonem. Dle soudu si žalobce zavinil vznik přeplatku sám chybným podáním daňového přiznání.

Žalobce v písemném vyjádření uvedl, že skutečnost, že zákon DPH neumožňoval opravu sazby daně, nemůže tedy jít k jeho tíži. Skutečnost, že ust. § 49 zákona o DPH ve znění účinném v rozhodném období nebylo v souladu s Šestou směrnicí, vyplývá nejen z judikatury ESD, ale také z důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona č. 302/2008 Sb., účinného od 1. 1. 2009, kterým se mění dosavadní zákon o DPH, a který pro rozpor s komunitárním právem napravuje mimo jiné i možnosti opravy nesprávně uplatněné vyšší sazby DPH.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu a dospěl k závěru, že *přeplatek vznikne zaviněním správcem daně i tehdy, jestliže byl způsoben nesprávným, nezákonným rozhodnutím, které nemělo odkladné účinky, a daňový dlužník na jeho základě daň uhradil, přitom toto rozhodnutí bylo následně v odvolacím řízení, popřípadě v řízení před soudem zrušeno nebo změněno.*

Dále rozsudek Nejvyššího správního soudu uvádí: „*Veřejný zájem na výběru daní nelze v obecné rovině spatřovat pouze v zájmu státu, ale rovněž v potřebě spravedlivě vymezit práva a povinnosti osob, které daňová povinnost stíhá. Neumožňoval-li zákon o DPH procesní postup, v důsledku něhož by bylo možno dosáhnout vybrání daně v zákonné výši, bylo na místě přistoupit k postupu v souladu s komunitárním právem. Pokud tak žalovaný neučinil a svůj postup odůvodnil zákonnou úpravou, přitom tato byla s Šestou směrnicí v nesouladu, nelze jeho postup hodnotit jinak než chybný.*“

4. Příklad

Všechny plátcem daně namítané neslučitelnosti zákona o DPH s Šestou směrnicí nemusí být ve skutečnosti oprávněně namítány. V některých případech se jedná o nesprávný výklad zákona o DPH plátcem.

Plátce prováděl stavbu „obytného domu“ na základě Smlouvy o dílo, kde ateliéry (komerční prostory) podle smlouvy měly činit více než 50 % plochy „obytného domu“. Provedené práce byly zálohově fakturovány firmou, která opravu prováděla (dále jen „firma“). Poté, co firma obdržela finanční částku, vystavila plátcovi doklad o přijaté platbě se základní sazbou daně.

Před dokončením stavby byla povolena změna spočívající ve změně účelu užívání ateliérů na byty. Konečná faktura byla vystavena se sníženou sazbou daně.

Podle čl. 10 odst. 2 Šesté směrnice vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby, a to v případě, že platba byla provedena na účet před dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Je zde tedy nutné, aby se jednalo o platbu na předem dané a vymezené zboží nebo službu. Pokud dojde ke změně dodávaného zboží nebo služby vzniká daňová povinnost také dodáním zboží nebo poskytnutím služby. V souladu s článkem 11 oddílem A. odst. 1 písm. a) Šesté směrnice je základem daně pro plnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo měl získat za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby.

V daném případě se tedy nejedná o opravu sazby daně u přijatých plateb, kterou § 49 odst. 2 zákona o DPH, nepřipouští, ale jde o opravu základu daně a výše daně, který je od 1. 1. 2006 řešen v § 42 odst. 1 písm. d) zákona o DPH. To znamená, že zdanitelné plnění, na které byly určeny přijaté platby, se neuskutečnilo. Místo předpokládaného dodání nebytového domu byl dodán bytový dům. Dodání bytového domu musí být samostatným předmětem daně, novým zdanitelným plněním, protože přijaté platby byly určeny na jiné plnění. Základem daně je tedy celá cena díla bytového domu a v souladu s § 48 zákona o DPH je možné použít sníženou sazbu daně.

Platby přijaté v minulosti na nebytový dům jsou pak použity na úhradu bytového domu, tedy jiného plnění, než na které byly určeny. V souladu s ust. § 42 tak kromě zdanění dodání bytového domu k datu předání díla také dojde k opravě DPH u přijatých plateb, protože došlo k jejich použití na úhradu jiného plnění.

4.3 Skutečný případ plátcem namítané neutrality zákona o DPH

Nesouhlasí-li plátce daně s výsledkem kontroly, kterou provedl správce daně, může se odvolat. Pokud uvede v odvolání důvod nesouladu českého zákona o DPH s Šestou směrnicí nebo Směrnicí o společném systému DPH, bude se pravděpodobně odvolávat na některá ustanovení zákona o DPH, která jsou uvedena ve druhé kapitole.

V následujícím příkladu plátce daně argumentuje nesouladem zákona o DPH s Šestou směrnicí a to nikoli již v této práci probranými ustanoveními, nýbrž porušením **principu**

neutrality při uplatňování DPH. Princip neutrality dle názoru plátce vznikl nesprávnou implementací Směrnice o společném systému DPH do § 73 odst. 1 zákona o DPH.

Pojem „princip neutrality“ nezmiňuje žádný český právní předpis, proto je nutné jej dohledat v judikátech ESD. Podrobně je vyložen například ve stanovisku generálního advokáta v případě C - 412/03 Hotel Scandic:

„Za plnění se považuje dodávání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění na základě zásady neutrality, která je základním prvkem společného systému DPH, která vede k tomu, aby vybírání daně nemělo žádný vliv na výrobní postupy díky tomu, že je se všemi obchodními činnostmi zacházeno stejně beze změny jejich ceny. Mechanismus je jednoduchý: DPH postihuje spotřební chování jako nepřímý projev hospodářské kapacity osob; tento výsledek získáme, když zdaníme plnění podnikatelů nebo jinak výdělečně činných osob, kteří za pomoci techniky přesunu přenesou daňovou zátěž na konečného spotřebitele, tak, že se daň pro osoby povinné k dani stane „neutrální“, protože jí podléhá pouze poslední článek řetězce, který obdrží výrobek nebo je příjemcem plnění.“

Dále se obě strany v praktickém případě odkazují na judikát ESD C – 342/87 Genius Holding. Tento se týká vzniku a rozsahu nároku na odpočet DPH a stručně je toto rozhodnutí ESD popsáno v knize Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH, jejíž autor je P. Brejcha.

„Spor mezi společností Genius Holding a holandským správcem daně se týkal neuznání odpočtu DPH u plnění, které dle národní legislativy nebylo považováno za podléhající dani. Společnost Genius Holding jako hlavní dodavatel plnění pořizovala od svých subdodavatelů subdodávky a uplatňovala odpočet DPH na základě obdržených faktur, na nichž byla vystavitelem uvedena DPH. Dle tuzemské legislativy, na základě zmocnění udělené Radou ES dle čl. 27 Šesté směrnice, subdodávky hlavnímu dodavateli nepředstavovaly plnění podléhající dani, kdy plnění, jež bylo předmětem DPH na výstupu, bylo až plnění poskytnuté hlavním dodavatelem koncovému zákazníkovi. Správce daně z uvedeného důvodu neuznal společnosti Genius Holding nárok na odpočet daně na vstupu z předmětných subdodávek jí poskytnutých subdodavateli.“

V rámci soudního řízení byla řešena předběžná otázka, zda právo na odpočet umožněné Šestou směrnicí se týká daně, která je splatná pouze z důvodu, že je uvedena na faktuře?

Žalobce a Komise v soudním řízení tvrdili, že v souladu s principem neutrality DPH musí existovat nárok na odpočet jakékoliv daně, jenž je uvedena na faktuře, kdy interpretace

ve smyslu, že odpočet daně je umožněn pouze v případě, že daň koresponduje s dodáním zboží nebo služby, je v rozporu s tímto principem, jak jej Soud interpretoval v C – 268/83 Rompelman. Dle ESD ze změn, ke kterým došlo mezi konečnou verzí Šesté směrnice a ustanovením Druhé směrnice a návrhem Komise Šesté směrnice, je nutno vyvozovat, že právo na odpočet může být vykonáno ve vztahu k daním skutečně zaplaceným, tj. daním, jež korespondují s transakcemi, které podléhají DPH. Tato interpretace čl. 17 odst. 2 písm. a) je podpořena dalšími ustanoveními Šesté směrnice. Dle čl. 18 odst. 1 písm. a) je pro uplatnění nároku na odpočet nutné, aby osoba povinná k dani měla v držení fakturu vystavenou v souladu s čl. 22 odst. 3 písm. b), který požaduje, aby faktura jasně uváděla cenu bez daně a korespondující daň dle příslušné sazby, případně údaj o osvobození od daně. V souladu s tímto ustanovením, uvedení daně odpovídající dodanému zboží a poskytnutým službám je součástí faktury, na které závisí uplatnění práva odpočtu. Z toho plyne, že odpočet daně nelze uplatnit s ohledem na daň, která neodpovídá příslušné transakci, ať už z důvodu, že daň uveden na faktuře je vyšší než daň splatná dle zákona nebo z důvodu, že příslušná transakce není předmětem daně. Navíc z čl. 20 odst. 1 písm. a) vyplývá, že tam, kde původně uplatněný odpočet nekovresponduje s částkou daně splatnou dle zákona, musí být opraven, i kdyby korespondoval s částkou daně splatnou dle zákona, musí být opraven i kdyby korespondoval s částkou daně, jenž je uvedena na faktuře. V neposlední řadě s ohledem na argument žalobce s Komise týkající se neutrality DPH, musí být uvedeno, že pro zajištění tohoto principu je na členském státu, aby národní legislativou upravit možnost opravy jakékoliv daně nesprávně uvedené na faktuře tam, kde osoba, která fakturu vystavila, jednala v dobré víře.“²¹

Nyní již k podrobnému popisu skutečného případu:

Při kontrole daňových dokladů správce daně zjistil, že si plátce uplatnil DPH na vstupu z dokladů, které nebyly vystaveny plátcem DPH. Tím, že plátce uplatnil daň na vstupu z daňových dokladů, které nebyly vystaveny plátcem DPH, došlo k porušení ustanovení § 72 a 73 odst. 1 zákona o DPH.²²

²¹ BREJCHA, P; *Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH*. 1. vyd., Hradec Králové: CENZURY CZ, 2006. str. 301

²² Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven **plátcem** a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 zákona o DPH u plátců, kteří nevedou účetnictví. V případě splátkového nebo platebního kalendáře je tato podmínka splněna zaúčtováním jednotlivých částek uvedených na těchto daňových dokladech, popřípadě jejím zaevidováním podle § 100 zákona o DPH u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Plátce podal odvolání proti dodatečným platebním výměrům, které mu správce daně vystavil na základě kontrolního zjištění. V odvolání namítal, že vydaná rozhodnutí jsou v přímém rozporu s Šestou směrnicí. Svou námitku zdůvodňoval tím, že jestliže v § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH²³ je upravena povinnost přiznat DPH osobě, která uvedla daň na daňovém dokladu, pak je dle odvolatele logické, aby příjemce tohoto dokladu měl nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Své tvrzení odkazuje na rozsudky ESD, další judikaturu ESD a právní předpisy ESD a dále uvádí, že byl porušen **princip neutrality** při uplatňování DPH. Na základě uvedených námitek odvolatel požaduje zrušit napadená rozhodnutí.

Finanční ředitelství přezkoumalo odvoláním napadená rozhodnutí v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů²⁴ (dále jen „zákon o správě“) v rozsahu požadovaném v odvolání.

Rozhodnutí finančního ředitelství:

„Odvolatel ve svých námitkách, u kterých se odkazuje na výše uvedené rozsudky ESD, další judikaturu ESD a právní předpisy ESD uvádí, že byl porušen princip neutrality při uplatňování DPH, pak příjemce plnění má vždy nárok na odpočet příslušné daně a to bez ohledu na to, na základě jakých skutečností povinnost přiznat daň vznikla.

S tímto závěrem odvolatele nelze souhlasit, protože z citovaných rozsudků ESD vyplývá, že princip neutrality při uplatňování DPH, kdy je příjemci plnění umožněno uplatnit si nárok na odpočet daně, je opodstatněný pouze v případech, kdy se jedná o plnění, které je předmětem daně. Pokud tato skutečnost nastane, pak příjemce plnění má možnost si nárok na odpočet daně uplatnit, pokud splní podmínky pro jeho uplatnění (zákon o DPH tyto podmínky upravuje v § 72 a §73).

²³ Přiznat a zaplatit daň správci daně je povinná osoba, která uvede daň na daňovém dokladu.

²⁴ Odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2 zákona č. 337/ 1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán.

Možnost uplatnění nároku na odpočet daně v případě, kdy osoba, která není plátcem, uvede na faktuře DPH, posuzoval ESD v rozsudku C-342/87 Genius Holding. V rámci soudního řízení byla řešena předběžná otázka, zda právo na odpočet daně umožněné Šestou směrnicí se týká daně, která je splatná pouze z důvodu, že je uvedena na faktuře. Z citovaného rozsudku vyplývá, že právo na odpočet daně může být vykonáno ve vztahu k daním skutečně zaplaceným, tj. daním, jež korespondují s transakcemi, které podléhají DPH. Tato interpelace čl. 17 odst. 2 písm. a) Šesté směrnice má oporu v čl. 18 odst. 1 písm. a) Šesté směrnice v návaznosti na čl. 22 odst. 3 písm. b) Šesté směrnice, ze kterých vyplývá, že oprávněná osoba (plátce), která si uplatňuje nárok na odpočet daně, musí mít v držení fakturu (daňový doklad), na které je uvedena cena bez daně a příslušná DPH, případně údaj o osvobození. Uvedení daně, odpovídající dodanému zboží nebo poskytnutým službám, je součástí faktury, na základě které závisí uplatnění práva odpočtu.

Z výše uvedeného vyplývá, že odpočet daně nelze uplatnit s ohledem na daň, která neodpovídá příslušné transakci, ať už z důvodu, že daň uvedená na faktuře je vyšší než daň splatná dle zákona nebo z důvodu, že příslušná transakce není předmětem daně. Pro zajištění principu neutrality DPH je na členském státě, aby v daném případě upravil národní legislativu tak, aby osoba, která jednala v dobré víře a uvedla daň na daňovém dokladu, měla možnost provést opravu nesprávně uplatněné daně.

Z rozsudku ESD C-342/87 Genius Holding lze učinit závěr, že ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH není v rozporu se směrnicí rady, a proto postup správce daně, který v důsledku nesplnění podmínek uvedených v § 73 odst. 1 zákona o DPH neuznal odvolateli nárok na odpočet daně za příslušná zdaňovací období, z dokladů vystavených neplátcem daně, byl v souladu jak s právními předpisy České republiky, tak s předpisy Společenství.

Ze všech výše uvedených důvodů nelze uznat námitky uvedené v odvolání za oprávněné a odvolání vyhovět. Finanční ředitelství neshledalo důvod pro změnu nebo zrušení napadených rozhodnutí. “

Plátce (dále jen „žalobce“) nesouhlasil s rozhodnutím finančního ředitelství a podal žalobu ke krajskému soudu. V žalobě namítal, že § 73 odst. 1 zákona o DPH „Plátce daně prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“ je v rozporu s Šestou směrnicí a toto ustanovení českého zákona je diskriminační a v rozporu se **zásadou neutrality**.

Dále v žalobě uvedl, že možnost uplatnění nároku na odpočet daně v případě, kdy osoba, která není plátcem, uvede na faktuře DPH, posuzoval ESD v rozsudku C-342/87 Genius Holding. V rámci soudního řízení byla řešena předběžná otázka, zda právo na odpočet daně umožněné Šestou směrnicí se týká daně, která je splatná pouze z důvodu, že je uvedena na faktuře. Z citovaného rozsudku vyplývá, že právo na odpočet daně může být vykonáno ve vztahu k daním skutečně zaplaceným, tj. daním, jež korespondují s transakcemi, které podléhají DPH. Oprávněná osoba, která si uplatňuje nárok na odpočet daně, musí mít v držení fakturu, na které je uvedena cena bez daně a příslušná DPH.

Žalobce má v držení faktury, ze kterých uplatnil nárok na odpočet DPH a tímto se jedná o „daňový doklad“, tedy doklad vystavený plátcem, nemá oporu v Šesté směrnici.

Stanovisko finančního ředitelství

*„V rozsudku ESD **princip neutrality** vychází z předpokladu, že je posuzován nárok na odpočet DPH z plnění, která jsou správně, oprávněně a v souladu se zákonem touto dani zatížena a umožňuje tak plátcům, který je příjemcem plnění, se tohoto břemene (přijaté daně na vstupu uplatněné poskytovatelem plnění povinně jako daň na výstupu) za určitých předpokladů zbavit. Netýká se tedy případů, jako tomu je v případě žalobce, kdy byla částka DPH jemu, jakožto příjemci plnění, účtována dodavatelem zboží na fakturách chybně, neboť se jednalo o „neplátce“ daně, který není do doby, než se stává plátcem daně dle zákona o DPH (do doby, kdy je registrován k určitému datu jako plátcem DPH rozhodnutím o registraci nebo zpětně ze zákona k určenému datu), povinen DPH u jím uskutečněných plnění uplatňovat. Dodavatel jako „neplátce“ daně tedy částku DPH uvedl na fakturách vystavených žalobci nesprávně „navíc“, kdy zde jako taková neměla být vůbec uvedena, neboť se jednalo o plnění, u nichž tento dodavatel neměl jako „neplátce“ daně povinnost DPH ze zákona uplatňovat. Žalobce tedy neuhradil žádnou DPH, která byla obsažena v částce za poskytnuté plnění, která by se k dané transakci dle zákonných pravidel vztahovala a byla tak splatná, uhradil pouze částku, která byla jako DPH osobou, která takovou fakturu vystavila, za DPH jen na faktuře označena. Tato částka tak nereprezentuje žádnou hodnotu odpočitatelné daňové povinnosti na výstupu (čl. 17 odst. 1 Šesté směrnice), u níž jako jediné je možno požadovat její odpočet ve smyslu § 72 odst. 1 čl. 17 odst. 2 písm. a) Šesté směrnice („osoba povinná k dani je oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést v tuzemsku splatnou nebo zaplacenou DPH u zboží a služeb, jež ji byly nebo mají být dodány nebo poskytnuty jinou osobou povinnou k dani“). Není-li tedy částka označená jako DPH*

na faktuře „skutečnou“ DPH, která měla být obsažena v daném plnění, nelze požadovat nárok na odpočet této částky, neboť nejde o částku skutečně zaplacené DPH v rámci uhrazené ceny za přijaté plnění.

Dále uvádí, že pouze přijatá plnění od plátců daně jsou plněními, která mají obsaženu DPH, která je způsobilá k uplatnění jejího odpočtu daně příjemcem takového plnění, neboť jen osoby povinné k dani, které jsou tzv. plátcí daně (jsou registrovány pro účely DPH) mohou, respektive musí (nestanoví-li zákonná pravidla jinak) uplatňovat při uskutečnění svých vlastních plnění v rámci jejich ekonomické činnosti DPH na výstupu, jenž může být poté předmětem uvedeného odpočtu daně. Žádná jiná přijatá plnění (např. plnění přijatá od neplátce daně) odčitatelnou DPH na vstupu neobsahují, a to i v případě, že je částka označená jako hodnota DPH, případně na fakturách přijatých od neplátce daně uvedena.“

Sdělení žalobce soudu:

„Od samého počátku je veden právní spor spočívající v tom, zda plátce DPH má při splnění dalších podmínek nárok na odpočet DPH z uskutečněné ekonomické činnosti osoby povinné k dani, která v době dodání zboží nebyla plátce DPH, přesto vystavila daňový doklad, který si od příjemce plnění včetně této daně nechala uhradit. Stanovisko žalovaného se opírá o ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH. Takového ustanovení zákona o DPH je v rozporu se Šestou směrnicí, a to protože ustanovení Šesté směrnice neobsahuje, tzn. je diskriminační a v rozporu se **zásadou neutrality**.

Plně si uvědomuji významnost uvedeného právního sporu a jeho dopadu do práva veřejného, neboť rozsudek svědčící ve prospěch daňových subjektů by byl stěžejní a průlomový.“

Vyjádření finančního ředitelství

„Ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH není v rozporu se zásadou neutrality daně či diskriminační vůči plátcům. Dané ustanovení jen potvrzuje základní pravidlo zakotvené v Šesté směrnici, že možnost uplatnění odpočtu daně se týká pouze plnění, která jsou přijata od plátce daně.

Pokud by zákonodárci našeho státu, ale i zákonodárny sbor Rady, měli v úmyslu považovat částku nesprávně uvedené daně na faktuře dle ust. § 108 odst. 1 písm. m) a čl. 21 odst. 1 písmene d) Šestá směrnice za skutečnou „splatnou“ daň obsaženou v ceně

poskytnutého plnění (viz rozsudek ESD C-342/87 Genius Holding), pak by to jistě odpovídajícím, jednoznačným a nezpochybnitelným způsobem do právních předpisů upravujících uplatňování DPH zakotvili, a to zejména do ustanovení upravujících možnost nároku na odpočet daně, kde by byla možnost odpočtu daně u těchto částek uvedena. Jak je zřejmé ze znění čl. 17 Šesté směrnice, které uvádí výčet případů a plnění, u nichž je daň na vstupu odčitatelná. Možnost odečíst si DPH, kterou je dle čl. 21 odst. 1 písm. d) Šesté směrnice osoba, jež ji nesprávně uvedla na faktuře povinna odvést, zde uvedena není. Ani samotné znění Šesté směrnice možnost odpočtu částky DPH nesprávně uvedené na faktuře neuvádí. Skutečnost, že jak Šestá směrnice ve svém čl. 21 odst. 1 písm. d), tak zákon o DPH v ust. § 108 odst. 1 písm. m) o nesprávně uvedené částce daně hovoří sémanticky jako o dani, ještě neznamená, že se jedná o daň v pravém slova smyslu, tedy daň, kterou měla osoba uskutečňující plnění povinnost uplatnit na výstupu u daného plnění – tedy daň skutečně „splatnou“ tak, jak danou otázku popsal ESD například ve výše zmíněném rozsudku C-342/87 Genius Holding.“

Dne 14. 7. 2009 vydal Nejvyšší správní soud rozsudek č.j. 2 Afs 7/2009 – 60 (viz příloha č. 2), v němž byla posuzována shodná otázka jako u uvedeného případu, tedy možnost uplatnění nároku na odpočet daně plátcem u plnění přijatých od osoby, která nebyla plátcem daně, která i přesto vystavila doklady se všemi náležitostmi daňového dokladu včetně uvedení částky DPH na daných dokladech.

Finanční ředitelství doplnilo své stanovisko

„V judikátu č.j. 2 Afs 7/2009 – 60 se Nejvyšší správní soud zcela ztotožnil s názorem krajského soudu a tedy i se správcem daně, že podle § 73 odst. 1 zákona o DPH je nárok na odpočet daně možno prokázat **pouze doklady daňovými**, což jsou doklady, **které byly vystaveny plátcem daně**, což v případě vystavení dokladů (i když se všemi náležitostmi dokladů daňových) od neplátce, splněno není, **přičemž je dále nepodstatná zákonná povinnost osoby, která takové doklady vystavila**, odvést dle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH státu částku, kterou uvedla jako hodnotu DPH na jí nesprávně vystavených dokladech.“

Pokud by soud rozhodl ve prospěch žalobce, jednalo by se o průlomové rozhodnutí s dalekosáhlými důsledky:

- daňové doklady by mohl vystavovat kdokoli,

- registrace plátců by pozbyla smyslu,
- kontrola z Finančního úřadu by byla velmi složitá a mnohdy nemožná, protože by nebylo možno zjistit, zda poplatník vystavil daňový doklad (pouze zpětnou vazbou od plátce, který si daňový doklad uplatnil),
- vzniklá situace by nahrávala daňovým únikům z fiktivních daňových dokladů.

Krajský soud se v posuzovaném případě plně ztotožnil se závěry uvedenými ze strany Nejvyššího správního soudu ve výše uvedeném rozsudku a žalobu v plném rozsahu pro její neodůvodněnost zamítl.

5. Závěr

Česká republika se již před vstupem do Evropské unie připravovala mimo jiné i sladováním zákona o DPH s předpisy Společenství. Samotný proces harmonizace DPH nebyl nijak jednoduchý. Se vstupem České republiky do Evropské unie vešel v platnost i zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který měl být již plně harmonizovaný se Směrnicí o společném systému DPH.

Cílem diplomové práce bylo ukázat vývoj harmonizace DPH v České republice od vstupu do Evropské unie dosud s poukázáním na nesoulady s právem Společenství a zákona o DPH.

Z detailního prostudování jednotlivých ustanovení zákona o DPH v návaznosti na příslušnou legislativu Společenství, ale i literatury a judikáty, které se o této problematice zmiňují, vyplývá, že mnohá ustanovení nebyla plně v souladu s právem Společenství ještě do 31. 12. 2008.

Nejrozsáhlejší harmonizace zákona o DPH s právem Společenství, od vstupu České republiky do Evropské unie, byla provedena novelou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, platnou od 1. 1. 2009. Diplomová práce přináší ucelený a podrobný přehled vývoje zákona o DPH s předpisy Společenství po jednotlivých novelách a to od 1. 1. 2009 do současnosti. Vyjmenovává a podrobně rozebírá jednotlivá ustanovení zákona o DPH, která nejsou plně v souladu s právem Společenství. Ustanovení jsou rozčleněna nejen podle období, ve kterém byly nesoulady jednotlivými novelami zákona o DPH napraveny, ale i podle číselných označení jednotlivých ustanovení příslušného zákona o DPH, a to vzestupně.

Dosud nejsou vyřešeny čtyři neslučitelnosti zákona o DPH s právem Společenství, z toho dvě neslučitelnosti jsou ve prospěch plátce.

Pro lepší představu, jaké důsledky může mít špatná nebo žádná implementace práva Společenství, byly v diplomové práci uvedeny praktické příklady, které mohou pomoci orientovat se plátcům, ale i správcům daně v některých ustanoveních zákona o DPH, jež nebyly plně v souladu s předpisy Společenství. Pozornému čtenáři jistě neunikne fakt, že jsou zde uvedeny i příklady, kde se plátce pouze domníval, že objevil další neslučitelnost, přičemž se o neslučitelnost nejednalo. V jednom z praktických příkladů je zmíněna skutečnost,

že nerespektování nadřazeného práva Společenství může mít i další možný dopad na výši příjmů do státního rozpočtu.

O tom, že proces harmonizace DPH není nijak jednoduchý, svědčí skutečnost, že velká část nesouladů byla odstraněna zákonem až č. 302/2008 Sb., o dani z přidané hodnoty, který vstoupil v platnost 1. 1. 2009, ale i fakt, že ani šest let po vstupu České republiky není zákon o DPH plně harmonizovaný se Směrnicemi o společném systému DPH.

To, že se implementace Směrnic o společném systému DPH do českého zákona o DPH plně nezdařila ve lhůtě dané Společenstvím, jistě není záměr zákonodárců, ale spíše důsledek okolností, za kterých předpis vznikl.

Na závěr lze konstatovat, že nesoulad zákona o DPH s právem Společenství přinesl v minulosti řadu problémů plátcům i správčům daně, protože není jednoduché posoudit každý jednotlivý případ také v souvislosti s předpisy Společenství.

Zákon o DPH je v současnosti téměř plně slučitelný s předpisy Společenství, přesto bude ještě nějaký čas trvat, než soudy nebudou muset řešit neslučitelnost práva Společenství se zákonem o DPH, protože daňová řízení probíhají vždy za uplynulá období.

Seznam použité literatury

Knihy:

BERGER, W; KINDL, C; WAKOUNIG, M; *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty*. 1. vyd., Vídeň: LexisNexis, 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

BREJCHA, P; *Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH*. 1. vyd., Hradec Králové: CENZURY CZ, 2006. 448 s.

DRÁBOVÁ, M; HOLUBOVÁ, O; TOMÍČEK, M; *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 2. vyd., Praha ASPI, 2009. 614 s. ISBN 978-80-7357-440-6.

HOLUBOVÁ, O; *Výklad vybraných pojmů*. 1. vyd., Praha ASPI, 2007. 140 s. ISBN 978-80-7357-233-4.

NERUDOVÁ, D; *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd., Praha: ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-7.

POŘÍZKOVÁ, B; HORTOVÁ, Z; *Přehled judikatury ve věcech daně z přidané hodnoty*. 1. vyd., Praha: ASPI, 2008. 424 s. ISBN 978-80-7357-319-5.

RAMBOUSEK, J; *Dan z přidané hodnoty: Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a zákon o dani z přidané hodnoty*. 2. vyd., Praha: ASPI, 2008. 504 s. ISBN 978-80-7357-369-0.

ŠIROKÝ, J; *Daně v Evropské unii*. 3. vyd., Linde Praha, a.s., 2009, 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

TÝČ, V; *Základy práva Evropské unie*. 5. aktualizované vyd., Linde Praha, a.s.. 287 s. ISBN 80-7201-631-8.

Právní předpisy:

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.

Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, v platném znění.

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 s společným systémem daně z přidané hodnoty, platném znění.

WWW stránky:

Česká daňová správa [online]. 2010. [cit. 25. 2. 2010]. Dostupné z WWW: <<http://cds.mfcr.cz>>.

Česká daňová správa: informace k § 36 odst. 11 zákona č. 302/2008 [online]. 2010. [cit. 22. 1. 2010]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_9074.html>.

Historie Evropské unie [online]. 2010. [cit. 12. 2. 2010]. Dostupné z WWW: <<http://www.finance.cz/evropska-unie/informace/historie-eu/ehs-euratom/>>.

Historie Evropské unie. [online]. 2010. [cit. 7. 2. 2010]. Dostupné z WWW: <<http://www.finance.cz/evropska-unie/informace/historie-eu/esuo/>>.

Portál Evropské unie. Činnost Evropské unie [online]. 2010. [cit. 16. 1. 2010]. Dostupné z WWW: <http://europa.eu/pol/tax/index_cs.htm>.

Eur-lex. Přístup k právu Evropské unie [online]. 2010. [cit. 16. 1. 2010]. Dostupné z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu>>.

Další:

Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění zákon o dani z přidané hodnoty, rozeslána dne 29. února 2008, vydaná 4. února 2008 Ministerstvem financí, č. tisku 442/0.

Seznam zkratek

DPH	daň z přidané hodnoty
ESD	Evropský soudní dvůr
Smlouva o ES	Smlouva o Evropském společenství
Společenství	Evropské společenství
Směrnice o společném systému DPH	Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 1. 1. 2007 o společném systému daně z přidané hodnoty, v platném znění
Šestá směrnice	Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, v platném znění
UNO	ukazatel nároku na odpočet daně
Zákon o DPH	zákon o dani z přidané hodnoty

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB – TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 30. dubna 2010

.....
Bc. Eva Butkovská

Adresa trvalého pobytu studenta:

J. Maluchy 25/2

700 30 Ostrava

Seznam příloh

Příloha č. 1. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č.j. 5 Afs 53/2009-63, www.nssoud.cz.

Příloha č. 2. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2009, č.j. 2 Afs 7/2009 - 60, www.nssoud.cz.